



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 2 maj 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Befintligt stöd och nytt stöd – Begreppet nytt stöd – Återbetalning av skatt på utdelning – Ordning som utvidgats till att omfatta bolag som inte har hemvist i den berörda medlemsstaten – Fri rörlighet för kapital – Nationella domstolars skyldigheter”

I mål C-598/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederländerna) genom beslut av den 12 oktober 2017, som inkom till domstolen den 16 oktober 2017, i målet

A-Fonds

mot

Inspecteur van de Belastingdienst,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot (referent) samt domarna C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen och M. Safjan,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A-Fonds, genom R. van der Jagt,
- Nederländernas regering, genom M. K. Bulterman och J. Langer, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom P.-J. Loewenthal, A. Bouchagiar, S. Noë och N. Gossement, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 19 december 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

* Rättegångsspråk: nederländska.

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 107 och 108 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan A-Fonds och Inspecteur van de Belastingdienst (skattemyndigheten, Nederländerna) angående återbetalning av den skatt på utdelning som uppburits av den nederländska skattemyndigheten.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Enligt artikel 1 c i rådets förordning (EG) nr 659/1999 av den 22 mars 1999 om tillämpningsföreskrifter för artikel 93 i EG-fördraget (EGT L 83, 1999, s. 1) ska med ”nytt stöd” förstås ”allt stöd, det vill säga stödordningar och individuellt stöd, som inte är befintligt stöd, inbegripet ändringar av befintligt stöd”.
- 4 Artikel 1 c i rådets förordning (EU) 2015/1589 av den 13 juli 2015 om tillämpningsföreskrifter för artikel 108 [FEUF] (EUT L 248, 2015, s. 9; rättelse i EUT L 159, 2016, s. 23) har samma lydelse som den bestämmelse som nämndes i föregående punkt.
- 5 I artikel 4.1 i kommissionens förordning (EG) nr 794/2004 av den 21 april 2004 om genomförande av förordning nr 659/1999 (EUT L 140, 2004, s. 1) föreskrivs följande:

”För det ändamål som avses i artikel 1 c i [förordning nr 659/1999] skall en ändring av befintligt stöd vara varje ändring, utom ändringar av rent formell eller administrativ art som inte kan påverka bedömningen av stödåtgärdens förenlighet med den gemensamma marknaden. En ökning av den ursprungliga budgeten för en befintlig stödordning med upp till 20 % skall dock inte betraktas som en ändring av befintligt stöd.”

Nederländsk rätt

Wet Vpb 1969

- 6 Artikel 2.1 f och g i Wet op de vennootschapsbelasting (lagen om bolagsskatt) av den 8 oktober 1969, i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad bolagsskattelagen) har följande lydelse:

”Följande enheter som har hemvist i Nederländerna är skyldiga att betala skatt på samma sätt som inhemska personer:

...

f. kollektiva investeringsfonder,

g. de företag som anges i punkt 3 och som ägs av offentligrättsliga juridiska personer.”

- 7 Artikel 2.3 i bolagsskattelagen innehåller en förteckning över företag som är verksamma inom vissa ekonomiska sektorer.

- 8 Enligt artikel 2.7 i bolagsskattelagen är de organ, vilkas direkta eller indirekta aktieägare, delägare eller ledamöter består av enbart nederländska offentligrättsliga juridiska personer, och de organ, vilkas styrelseledamöter uteslutande direkt eller indirekt utses och avsätts av nederländska offentligrättsliga juridiska personer och vilkas tillgångar endast står till förfogande för nederländska offentligrättsliga juridiska personer vid likvidation, ”skyldiga att betala skatt endast i den mån som de driver ett sådant företag som avses i punkt 3”.

Wet DB 1965

- 9 *Wet op de dividendbelasting* (lagen om skatt på utdelning) har ändrats vid flera tillfällen under den period då omständigheterna i det nationella målet ägde rum.
- 10 I den lydelse av lagen om skatt på utdelning som gällde från och med den 11 juli 2008, vilken den hänskjutande domstolen har hänvisat till, anges följande i artikel 1.1:

”Med ’skatt på utdelning’ avses en direkt skatt som tas ut av dem som – direkt eller med stöd av certifikat – har rätt till inkomst på aktier ...”

- 11 I artikel 10 i lagen om skatt på utdelning, i samma lydelse, anges de närmare villkoren för återbetalning av denna skatt enligt följande:

”1. En juridisk person som har hemvist i Nederländerna utan att vara skyldig att betala bolagsskatt kan genom ansökan beviljas återbetalning av den skatt på utdelning som innehållits under ett kalenderår, när denna skatt uppgår till mer än 23 euro, genom ett beslut som fattas av skattemyndigheten och som kan överklagas.

...

3. Punkt 1 är analogt tillämplig på ett organ som har hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen och som inte är skyldigt att i den staten betala skatt på vinster och som, om det hade haft hemvist i Nederländerna, inte heller hade varit skyldig att betala bolagsskatt där. Första meningen är inte tillämplig med avseende på organ som har en funktion som är jämförbar med de investeringsorgan som avses i artikel 6a eller artikel 28 i [bolagsskattelagen].”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 12 A-Fonds är en *Spezial-Sondervermögen* (en särskild kollektiv investeringsfond) som inte är en juridisk person, med hemvist i Tyskland.
- 13 Sådana fonder är undantagna från bolagsskatt och skatt för näringsidkare. De investerare som deltar i dessa fonder anses uppbära inkomst i förhållande till sina andelar i fonderna. Denna inkomst är skattepliktig för investerarna, i förhållande till deras egna skatterättsliga ställning enligt den tyska skattelagstiftningen.
- 14 Alla aktierna i A-Fonds ägs sedan fonden bildades av BBB.
- 15 BBB är ett tyskt offentligrättsligt organ (*Anstalt des öffentlichen Rechts*), som är en juridisk person och som bildats av en sammanslutning av tyska kommuner som är offentligrättsliga juridiska personer. BBB bedriver bankverksamhet, men har inte bara ett vinstsyfte. Det ansvarar även för ett uppdrag av allmänintresse. BBB avsätter således en del av sina inkomster till stöd för social och kulturell verksamhet, idrottsverksamhet, vetenskaplig verksamhet och utbildningsverksamhet i den delstat där BBB är verksamt.

- 16 BBB är skyldigt att betala bolagsskatt och skatt för näringsidkare i Tyskland. Det framgår även av beslutet om hänskjutande att 95 procent av den utdelning BBB uppbar är undantagen från tysk inkomstskatt och att det inte kan avräkna den skatt på utdelning som uppburits i Nederländerna, eftersom dess andel i A-fonds utgör en del av dess fasta tillgångar (*Anlagebuch*).
- 17 Vid tiden för omständigheterna i det nationella målet ägde BBB, via A-Fonds, aktier i nederländska bolag som omfattades av lagen om skatt på utdelning. Nederländsk skatt på utdelning togs ut på den utdelning som BBB uppbar med anledning av dessa aktier under räkenskapsåren 2002/2003 till 2007/2008.
- 18 BBB ansökte upprepade gånger om återbetalning av denna skatt hos den nederländska skattemyndigheten, enligt artikel 10.1 i lagen om skatt på utdelning. Skattemyndigheten avtog dessa ansökningar.
- 19 Det framgår av beslutet om hänskjutande att skattemyndigheten ansåg att BBB, åtminstone för de räkenskapsår som avsåg perioden från den 1 november 2002 till den 31 oktober 2008, inte hade rätt till en sådan återbetalning eftersom BBB inte hade hemvist i Nederländerna.
- 20 A-Fonds väckte talan vid Rechtbank Zeeland-West-Brabant te Breda (domstolen i Zeeland-West-Brabant i Breda, Nederländerna) och yrkade att dessa beslut att avslå ansökan om återbetalning skulle upphävas. Nämda domstol ogillade talan genom dom av den 6 maj 2014. Denna domstol ansåg bland annat att A-Fonds situation inte var jämförbar med situationen för ett sådant organ som avses i artikel 10.1 i lagen om skatt på utdelning.
- 21 A-Fonds överklagade domen till Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch, Nederländerna).
- 22 Den hänskjutande domstolen anser att såväl de ansökningar om återbetalning som A-Fonds har ingett till skattemyndigheten, som den talan som väckts av A-Fonds och det därpå följande överklagandet ska anses ha gjorts i BBB:s namn.
- 23 Denna domstol menar att skattemyndighetens beslut att avslå BBB:s ansökningar om återbetalning av skatten på utdelning med motiveringen att BBB har hemvist i en annan medlemsstat än Konungariket Nederländerna, strider mot den fria rörligheten för kapital.
- 24 Den har uppgett att den utdelning som härrör från investeringar som gjorts av offentligrättsliga juridiska personer som har hemvist i Nederländerna och som enligt bolagsskattelagen inte är skyldiga att betala bolagsskatt, eftersom de ägnar sig åt annan verksamhet än sådan som räknas upp i artikel 2.3 i bolagsskattelagen, i princip är skyldig att betala skatt på utdelning i Nederländerna. Denna återbetalas emellertid därefter till dem i enlighet med artikel 10.1 i lagen om skatt på utdelning.
- 25 Den hänskjutande domstolen har av detta dragit slutsatsen att det förhållandet att BBB inte kan kräva återbetalning av skatten på utdelning enligt denna bestämmelse, trots att BBB bedriver verksamhet som är jämförbar med sådan verksamhet som bedrivs av nederländska offentligrättsliga juridiska personer som inte är skyldiga att betala bolagsskatt i Nederländerna, utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital.
- 26 Den anser därför att BBB borde beviljas återbetalning med ett belopp som motsvarar det belopp som enligt artikel 10.1 i lagen om skatt på utdelning ska utges till en offentligrättslig juridisk person som har hemvist i Nederländerna och som inte är skyldig att betala bolagsskatt i denna medlemsstat.
- 27 Denna domstol är emellertid osäker på om det är förenligt med unionens statsstödsregler att bevilja en sådan återbetalning.

- 28 Den hänskjutande domstolen anser att det i det nationella målet inte är möjligt att skilja den återbetalning av skatt på utdelning som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om skatt på utdelning från det undantag från bolagsskatt för offentligrättsliga företag som följer av artikel 2.3 i bolagsskattelagen, vilket Europeiska kommissionen i sitt beslut C(2013) 2372 final av den 2 maj 2013 har ansett utgöra en befintlig stödordning som är oförenlig med den inre marknaden. Den hänskjutande domstolen har därför dragit slutsatsen att denna återbetalning också utgör en befintlig stödordning.
- 29 I detta sammanhang frågar sig den hänskjutande domstolen om åtgärden att med stöd av artikel 56.1 EG, nu artikel 63.1 FEUF, bifalla den ansökan om återbetalning som ingetts av klaganden i det nationella målet utgör en ändring av ett befintligt stöd, som innebär att ett nytt stöd skapas, i den mening som avses i artikel 1 c i förordning nr 659/1999.
- 30 Om så är fallet frågar sig den hänskjutande domstolen om det är möjligt att fatta ett beslut som medför bifall av en sådan ansökan och särskilt om ett sådant beslut ska anmälas till kommissionen i enlighet med artikel 108.3 FEUF.
- 31 Den påpekar att det rör sig om ett ”pilotmål” och att skattemyndigheten redan har mottagit nästan 1 000 liknande ansökningar om återbetalning.
- 32 Mot denna bakgrund beslutade Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Appellationsdomstolen i 's-Hertogenbosch) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:
- ”1) Ska utvidgningen av tillämpningsområdet för en befintlig stödordning till följd av att en skattskyldig person med framgång åberopar rätten till fri rörlighet för kapital i artikel 56 EG (nu artikel 63 FEUF) uppfattas som en ny stödåtgärd som utgör en ändring av ett befintligt stöd?
- 2) För det fall den första frågan ska besvaras jakande, utgör då den nationella domstolens utövande av den tillsynsuppgift som den har tilldelats enligt artikel 108.3 FEUF hinder för att bevilja den skattskyldiga personen en skatteförmån som denne har gjort anspråk på med stöd av artikel 56 EG (nu artikel 63 FEUF), eller ska ett planerat domstolsavgörande, i vilket denna förmån kommer att beviljas, anmälas till kommissionen, eller ska den nationella domstolen utföra någon annan handling eller vidta någon annan åtgärd, med tanke på den tillsynsuppgift som den tilldelats enligt artikel 108.3 FEUF?”

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till prövning

- 33 Kommissionen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till prövning eftersom den inte innehåller de faktiska och rättsliga omständigheter som behövs för att EU-domstolen ska kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts.
- 34 Det kan i detta hänseende noteras att de två frågor som den hänskjutande domstolen har ställt grundar sig på antagandet att det system med återbetalning av skatt på utdelning som är aktuellt i det nationella målet utgör en befintlig stödordning.
- 35 Den hänskjutande domstolen har grundat sin analys på det faktum att det i det nationella målet inte är möjligt att skilja den återbetalning som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om skatt på utdelning från det undantag från bolagsskatt för offentligrättsliga juridiska personer som föreskrivs i artikel 2 i bolagsskattelagen och som kommissionen har ansett utgöra en befintlig stödordning som är oförenlig med den inre marknaden i sitt beslut C(2013) 2372 final.

- 36 Det kan emellertid, i likhet med vad kommissionen själv har uppgett i sitt skriftliga yttrande, konstateras att detta beslut endast avser det undantag från bolagsskatt för offentligrättsliga juridiska personer som föreskrivs i bolagsskattelagen och inte den återbetalning av skatt på utdelning som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om skatt på utdelning.
- 37 Dessutom överlappar dessa två systems tillämpningsområden inte varandra, eftersom det andra mer allmänt avser alla nederländska företag som inte är skyldiga att betala bolagsskatt.
- 38 Kommissionens konstaterande, att det undantag från bolagsskatt för nederländska offentligrättsliga företag som föreskrivs i artikel 2 i bolagsskattelagen utgör en befintlig stödordning som är oförenlig med den inre marknaden, kan således inte på goda grunder i tillämpliga delar anses gälla för det system med återbetalning av skatt på utdelning som föreskrivs i artikel 10.1 i lagen om skatt på utdelning.
- 39 Det kan emellertid inte förnekas, såsom den hänskjutande domstolen även har påpekat, att återbetalningen av skatten på utdelning – i det särskilda fall då den beviljas ett nederländskt offentligrättsligt företag på grund av att det är undantaget från bolagsskatt enligt artikel 2 i bolagsskattelagen – framstår som en direkt följd av ett beviljat statligt stöd och som oskiljaktigt från detta stöd och att den därmed också kan betraktas som ett statligt stöd.
- 40 Eftersom det inte kan uteslutas att den aktuella lagstiftningsåtgärden ska anses utgöra ett statligt stöd och eftersom det ankommer på den nationella domstolen att granska åtgärden för att säkerställa att artikel 108.3 FEUF iakttas, kan det sålunda konstateras att svaren på de hänskjutna frågorna är relevanta för att den hänskjutande domstolen ska kunna avgöra tvisten i det nationella målet och att de ska anses vara grundade på antagandet att systemet med återbetalning av den skatt på utdelning som är aktuell i det nationella målet utgör en stödordning.

Prövning av tolkningsfrågorna

- 41 Det bör inledningsvis noteras att den hänskjutande domstolen inte har frågat EU-domstolen om tolkningen av artikel 56.1 EG, nu artikel 63.1 FEUF, enligt vilken alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land är förbjudna, en överträdelse som den anser är konstaterad. Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att denna överträdelse är följden av att den återbetalning av skatt på utdelning som föreskrivs i den nederländska lagstiftningen endast ska beviljas om villkoret avseende hemvist inom landet är uppfyllt.
- 42 Det ska även påpekas att de relevanta bestämmelserna i förordning nr 659/1999, som den hänskjutande domstolen har hänvisat till, återges i samma lydelse i förordning 2015/1589, vilken har ersatt den förstnämnda förordningen. Det är således inte nödvändigt att avgöra den tidsmässiga tillämpningen (*ratione temporis*) av dessa båda förordningar på omständigheterna i det nationella målet.
- 43 Mot denna bakgrund kan det konstateras att den hänskjutande domstolen har ställt de två frågorna, som det är lämpligt att pröva tillsammans, för att få klarhet i huruvida unionsrätten utgör hinder för att en domstol i en medlemsstat, i syfte att säkerställa tillämpningen av artikel 56.1 EG, nu artikel 63.1 FEUF, medger ett företag som har hemvist i en annan medlemsstat en förmån enligt en statlig stödordning, såsom en förmån enligt det system för återbetalning av skatt på utdelning som är aktuell i det nationella målet. Den hänskjutande domstolen vill framför allt, för det fall en sådan stödordning anses utgöra en befintlig stödordning, få klarhet i huruvida beslutet att bevilja förmånen enligt denna stödordning utgör ett nytt stöd i den mening som avses i artikel 1 c i förordning nr 659/1999, som den är skyldig att anmäla till kommissionen enligt artikel 108.3 sista meningen FEUF.

- 44 Det ska påpekas att de frågor som har ställts av den hänskjutande domstolen, som den själv har angett, förutsätter att det först ska prövas huruvida unionsrätten utgör hinder för att den hänskjutande domstolen använder sig av sin behörighet för att pröva huruvida det hemvistkrav som avses i det nationella målet är förenligt med den fria rörligheten för kapital, eller huruvida denna kontroll omfattas av kommissionens exklusiva behörighet att bedöma en stödordnings förenlighet med den inre marknaden.
- 45 Enligt EU-domstolens fasta praxis har de nationella domstolarna och kommissionen kompletterande men olika roller i samband med det system för kontroll av statligt stöd som fastställts i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1996, SFEI m.fl., C-39/94, EU:C:1996:285, punkt 41, och dom av den 15 september 2016, PGE, C-574/14, EU:C:2016:686, punkt 30 och där angiven rättspraxis).
- 46 Medan uppgiften att bedöma huruvida stödåtgärder är förenliga med den inre marknaden omfattas av den exklusiva behörighet som tillkommer kommissionen, vars beslut kan prövas av unionsdomstolarna, säkerställer de nationella domstolarna skyddet för enskildas rättigheter vid åsidosättande av den skyldighet att i förväg anmäla statligt stöd till kommissionen som föreskrivs i artikel 108.3 sista meningen FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2011, Residex Capital IV, C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 27). När ett sådant åsidosättande åberopas av enskilda och fastställs av nationella domstolar ska de nämnda domstolarna dra alla konsekvenserna av detta i enlighet med nationell rätt, utan att deras avgöranden för den skull ska innehålla någon bedömning av huruvida stödet är förenligt med den inre marknaden. Kommissionen är, med förbehåll för domstolens prövningsrätt, ensam behörig att göra en sådan bedömning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 april 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 59 och där angiven rättspraxis).
- 47 Det framgår även av EU-domstolens praxis att en nationell domstol endast är behörig att bedöma huruvida de närmare bestämmelser som gäller för en stödordning är förenliga med andra bestämmelser i fördraget som har direkt effekt än de bestämmelser som avser statligt stöd, om dessa närmare bestämmelser kan bedömas fristående och om de, även om de ingår i den ifrågasatt stödordningen, inte är nödvändiga för att uppnå målet med detta eller för att systemet ska fungera (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, punkt 14, och dom av den 23 april 2002, Nygård, C-234/99, EU:C:2002:244, punkt 57).
- 48 Däremot kan de närmare bestämmelser som gäller för ett stöd vara så oupplösligt förbundna med stödets mål att det inte är möjligt att bedöma dem separat, så att deras inverkan på huruvida stödet i dess helhet är förenligt med unionsrätten eller inte med nödvändighet ska bedömas enligt förfarandet i artikel 108 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 mars 1977, Iannelli & Volpi, 74/76, EU:C:1977:51, punkt 14).
- 49 Detta är fallet beträffande ett sådant hemvistkrav som det som föreskrivs i det system för återbetalning av skatt på utdelning som är aktuellt i det nationella målet, om detta anses utgöra en statlig stödordning, eftersom detta villkor förefaller vara oupplösligt kopplat till själva syftet med de aktuella undantagsåtgärderna, vilket är att gynna endast inhemska företag.
- 50 Det bör dessutom påpekas att en sådan kontroll, i det nationella målet, med nödvändighet skulle medföra ett ifrågasättande, om än bara indirekt, av det hemvistkrav i artikel 2 i bolagsskattelagen som ska vara uppfyllt för att offentligrättsliga företag ska undantas från bolagsskatt, ett krav som är utformat som en nödvändig förutsättning för att uppnå målet med stödsystemet eller för att systemet ska fungera.
- 51 Det är därför inte möjligt att isolera ett sådant villkor, som är nödvändigt för att uppnå målet med stödsystemet eller för att systemet ska fungera, utan att detta påverkar fördelningen av befogenheter mellan kommissionen och de nationella domstolarna när det gäller statligt stöd.

- 52 Domstolen finner därför att unionsrätten utgör hinder för att en nationell domstol kan pröva huruvida ett sådant hemvistkrav som det som är aktuellt i det nationella målet är förenligt med den fria rörligheten för kapital, för det fall det berörda systemet med återbetalning av skatt på utdelning anses utgöra en stödordning.
- 53 Av detta följer att en sådan domstol än mindre kan beakta konsekvenserna av att detta hemvistkrav eventuellt strider mot den fria rörligheten för kapital genom att bevilja återbetalning av denna skatt, och att det därför inte är nödvändigt att besvara den fråga som anges i punkt 43 i förevarande dom.
- 54 Mot denna bakgrund ska de frågor som ställts besvaras enligt följande. Artiklarna 107 och 108 FEUF ska tolkas så, att en nationell domstol inte kan pröva huruvida ett sådant hemvistkrav som det som är aktuellt i det nationella målet är förenligt med artikel 56.1 EG, nu artikel 63.1 FEUF, för det fall det berörda systemet med återbetalning av skatt på utdelning anses utgöra en stödordning.

Rättegångskostnader

- 55 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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:

Artiklarna 107 och 108 FEUF ska tolkas så, att en nationell domstol inte kan pröva huruvida ett sådant hemvistkrav som det som är aktuellt i det nationella målet är förenligt med artikel 56.1 EG, nu artikel 63.1 FEUF, för det fall det berörda systemet med återbetalning av skatt på utdelning anses utgöra en stödordning.

Underskrifter