

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

19. november 2009\*

I sag C-540/07,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 226 EF, anlagt den 30. november 2007,

**Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber** ved R. Lyal og A. Aresu, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

**Den Italienske Republik** ved R. Adam, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøgt,

\* Processprog: italiensk.

har

## DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, J.-C. Bonichot (refererende dommer), som fungerende formand for Anden Afdeling, og dommerne C. Toader, C.W.A. Timmermans, K. Schiemann og P. Küris,

generaladvokat: J. Kokott  
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 16. juli 2009,

afsagt følgende

### **Dom**

- <sup>1</sup> I sin stævning har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber nedlagt påstand om, at det fastslås, at Den Italienske Republik har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i henhold til artikel 56 EF og artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), hvad angår frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og mellem de stater, som er parter i EØS-aftalen, samt de forpligtelser, der påhviler den i henhold til aftalens artikel 31, hvad angår etableringsfrihed mellem de stater, som er parter i aftalen, idet den har opretholdt en beskatningsordning for udbytte udloddet til selskaber, der er

etableret i andre medlemsstater og i de stater, som er parter i aftalen, der er mere byrdefuld end den ordning, som finder anvendelse på udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber.

## Retsforskrifter

### *EØS-aftalen*

2 EØS-aftalens artikel 6 bestemmer:

»Med forbehold af fremtidig udvikling i retspraksis fortolkes bestemmelserne i denne aftale i det omfang, de indholdsmæssigt er identiske med tilsvarende regler i traktaten om oprettelse af Det Europæiske Økonomiske Fællesskab og traktaten om oprettelse af Det Europæiske Kul- og Stålfællesskab samt retsakter udstedt i medfør af disse to traktater, ved deres gennemførelse og anvendelse i overensstemmelse med de relevante afgørelser, der er truffet af De Europæiske Fællesskabers Domstol forud for tidspunktet for undertegnelsen af denne aftale.«

3 EØS-aftalens artikel 31, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser skal statsborgere i en [medlemsstat i Det Europæiske Fællesskab] og en [stat i Den Europæiske Frihandelssammenlutning (herefter »EFTA«)] frit kunne etablere sig på en hvilken som helst anden af disse staters områder. Dette gælder også for oprettelse af agenturer, filialer og datterselskaber, som foretages af statsborgere i en [fællesskabsmedlemsstat] eller en EFTA-stat, der er etableret på en af disse staters område.

Med forbehold af bestemmelserne i kapitel 4 indebærer etableringsfriheden adgang til at optage og udøve selvstændig erhvervsvirksomhed samt til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber i den i artikel 34, stk. 2, anførte betydning, på de vilkår, som i etableringslandets lovgivning er fastsat for landets egne statsborgere.«

4 EØS-aftalens artikel 40 fastsætter:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i [fællesskabsmedlemsstater] eller EFTA-stater, ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse.«

### *Fællesskabsbestemmelser*

5 Artikel 3, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6), som ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22. december 2003 (EUT 2004 L 7, s. 41, herefter »direktiv 90/435«), bestemmer:

»[...]

- a) betegnes som moderselskab mindst ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder betingelserne i artikel 2, og som har en andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, på mindst 20%.

Som moderselskab betegnes også på samme betingelser et selskab i en medlemsstat, som har en andel i kapitalen i et selskab i samme medlemsstat på mindst 20%, der helt eller delvis besiddes af førstnævnte selskabs faste driftssted beliggende i en anden medlemsstat.

[...]«

- 6 Artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 har følgende ordlyd:

»Hvis et moderselskab eller dets faste driftssted som følge af moderselskabets forbindelse med sit datterselskab modtager overskud, der udloddes ved en anden lejlighed end i forbindelse med datterselskabets likvidation, skal moderselskabets stat og det faste driftssteds stat

- enten undlade at beskatte dette overskud, eller
  
  
- beskatte dette overskud, men give moderselskabet og det faste driftssted tilladelse til fra det skyldige skattebeløb at trække den del af den af datterselskabet og ethvert datterselskab på lavere niveau betalte selskabsskat, der vedrører dette overskud, op

til det tilsvarende skyldige skattebeløb, på den betingelse, at hvert selskab og dets datterselskab på lavere niveau opfylder kravene i artikel 2 og 3 på ethvert niveau.«

7 Artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 bestemmer:

»Det overskud, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat.«

### *National lovgivning*

#### Den nationale udbytteordning

8 Den italienske beskatningsordning for indenlandsk udbytte udbetalt til selskaber og handelsvirksomheder, der i Italien er undergivet indkomstskat for juridiske personer, hidrører fra lovdekret nr. 344 om reform af selskabsskatten i medfør af artikel 4 i lov nr. 80 af 7. april 2003 (decreto legislativo recante riforma dell'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80) af 12. december 2003 (almindeligt tillæg til GURI nr. 291 af 16.12.2003), som trådte i kraft den 1. januar 2005.

- 9 Siden denne reform er den omhandlede ordning fastsat i stk. 2 i artikel 89 med overskriften »Udbytte og renter« i den konsoliderede indkomstskattelov, der blev vedtaget ved dekret nr. 917 fra republikkens præsident af 22. december 1986, som bestemmer:

»Udbytte, uanset i hvilken form og under hvilken betegnelse, også i de tilfælde, som er omhandlet i artikel 47, stk. 7, udloddet af selskaber og virksomheder som omhandlet i artikel 73, stk. 1, litra a) og b), udgør ikke en del af indkomsten i det regnskabsår, hvori det modtages, idet 95% af udbyttebeløbet ikke medregnes i indkomsten i det selskab eller den virksomhed, som modtager det.«

- 10 Den konsoliderede lovs artikel 73, stk. 1, litra a) og b), har følgende ordlyd:

»Følgende er undergivet selskabsskat:

- a) aktieselskaber og kommanditaktieselskaber, anpartsselskaber, andelsselskaber og gensidige forsikringsselskaber, der er hjemmehørende på statens område
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- b) offentlige og private enheder, der ikke er selskaber, og som er hjemmehørende på statens område og helt eller overvejende har til formål at drive handelsvirksomhed.«

## Ordningen for udgående udbytte

- 11 Stk. 3 i artikel 27 med overskriften »Indeholdelse af skat af udbytte« i dekret nr. 600 fra republikkens præsident om fælles bestemmelser vedrørende indkomstskattekontrol (decreto del Presidente della Repubblica recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi) af 29. september 1973 bestemmer:

»Der indeholdes skat af udbytte udloddet til personer, der ikke er hjemmehørende på statens område, med 27%. Procentsatsen for indeholdelsen nedsættes til 12,5% for udbytte udbetalt til aktionærer med stemmeløse præferenceaktier. Ikke-hjemmehørende personer, der ikke er aktionærer med stemmeløse præferenceaktier, har ret til tilbagebetaling af den skat, som det ved et certifikat udstedt af den udenlandske kompetente skattemyndighed godtgøres endegyldigt er blevet betalt i udlandet af det samme udbytte, med op til fire niendedele af den indeholdte skat.«

- 12 Dekretets artikel 27a bestemmer, at der skal ske tilbagebetaling af eller under visse betingelser fritagelse for den kildeskat, der er omhandlet i dekretets artikel 27, når et selskab er etableret i en medlemsstat og opfylder de betingelser vedrørende størrelsen af kapitalandelen i det udloddende selskab og selve varigheden af besiddelsen af kapitalandelen, som er fastsat i direktiv 90/435.

## Den administrative procedure

- 13 Da Kommissionen var af den opfattelse, at den italienske kildebeskatning for udbytte udloddet til selskaber etableret i en anden medlemsstat eller i en stat, der er part i EØS-aftalen, var uforenelig med de frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden, besluttede den at indlede den procedure, der er omhandlet i artikel 226 EF, og sendte Den Italienske Republik en åbningskrivelse af 18. oktober 2005.



- 14 Da Den Italienske Republiks argumentation i skrivelse af 9. februar 2006 ikke fandtes overbevisende, sendte Kommissionen en begrundet udtalelse af 4. juli 2006 til medlemsstaten, hvori den opfordrede den til at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme udtalelsen inden for en frist på to måneder fra modtagelsen.
- 15 Den Italienske Republik svarede på den begrundede udtalelse ved skrivelse af 30. januar 2007. Da Kommissionen ikke var af den opfattelse, at medlemsstaten havde afhjulpet den foreholdte tilsidesættelse, besluttede den at anlægge dette søgsmål.

## **Om søgsmålet**

### *Formaliteten*

- 16 Den Italienske Republik har gjort gældende, at sagen bør afvises, da søgsmålets genstand ikke er tilstrækkeligt præcist angivet. Kommissionen har begrænset sig til at sammenholde forskellige lovtekster og konstatere, at disse foreskriver en kildebeskatning af udgående udbytte, der er højere end beskatningen af udbytte udloddet til selskaber, som er etableret i Italien, uden at foretage en præcis og udtømmende analyse af hver enkelt bestemmelse og uden specifikt at godtgøre, hvorledes hver af disse er uforenelige med de principper, som den har påberåbt sig.
- 17 Det bemærkes, at procesreglementets artikel 38, stk. 1, litra c), fastsætter, at stævningen bl.a. skal indeholde søgsmålets genstand og en kort fremstilling af søgsmålsgrundene. Det påhviler derfor Kommissionen i enhver stævning indleveret i medfør af artikel 226 EF at redegøre tilstrækkeligt præcist og sammenhængende for klagepunk-

terne, således at medlemsstaten kan forberede sit forsvar, og Domstolen kan efterprøve, om det påståede traktatbrud foreligger (jf. i denne retning dom af 13.12.1990, sag C-347/88, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 4747, præmis 28, og af 4.5.2006, sag C-98/04, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. I, s. 4003, præmis 18).

- 18 I det foreliggende tilfælde fremgår det tilstrækkeligt klart og præcist af begrundelsen for Kommissionens søgsmål samt af de nedlagte påstande, at søgsmålet vedrører spørgsmålet om, hvorvidt forskellen mellem beskatningsordningen for udbytte udloddet til hjemmehørende og beskatningsordningen for udbytte, der udloddes til selskaber etableret i andre medlemsstater eller i stater, der er parter i EØS-aftalen, er forenelig med principperne om frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden.
- 19 Da søgsmålet ikke på nogen måde er uklart, afvises Den Italienske Republiks formalitetsindsigelse.

### *Om realiteten*

#### Parternes argumenter

- 20 Kommissionen har gjort gældende, at udbytte udbetalt til selskaber etableret i andre medlemsstater eller i stater, der er parter i EØS-aftalen, behandles mindre gunstigt end udbytte udbetalt til selskaber hjemmehørende i Italien. Dette hæmmer selskaber etableret i andre medlemsstater eller i stater, der er parter i EØS-aftalen, i at investere i selskaber hjemmehørende i Italien og udgør på denne måde en hindring af de frie kapitalbevægelser.
- 21 Da direktiv 90/435 ikke finder anvendelse på stater, der er parter i EØS-aftalen, og i det omfang den italienske beskatningsordning for udgående udbytte også berører de kontrollerende kapitalandele i italienske selskaber, som indehaves af selskaber etableret

i stater, der er parter i EØS-aftalen, har Kommissionen gjort gældende, at EØS-aftalens artikel 31, som på tilsvarende måde som de tilsvarende bestemmelser i EF-traktaten forbyder enhver restriktion for etableringsfriheden, også er blevet tilsidesat.

- 22 Den Italienske Republik har gjort gældende, at det ikke nødvendigvis, og i alle tilfælde, er i strid med fællesskabsretten at fritage indenlandsk udbytte fra beskatning, men undergive udbytte udgående til andre medlemsstater kildeskat. Der kan kun konstateres uforenelighed med fællesskabsretten i det konkrete tilfælde, hvor det udbyttmodtagende selskab i en anden medlemsstat efter anvendelse af bestemmelserne i den bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke kan undgå dobbeltbeskatningen i den medlemsstat, hvor den har hjemsted, f.eks. ved på indenlandsk plan i dets egen skattepligtige indkomst at fradrage det beløb, der er blevet indeholdt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende. Den Italienske Republik er af den opfattelse, at der således ikke kan være tale om forskelsbehandling i strid med artikel 56 EF i det tilfælde, hvor det i den bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomst foreskrives, at der i den medlemsstat, hvor udbyttet modtages, er en mekanisme for modregning i denne medlemsstat af den skat, der er indeholdt i kildemedlemsstaten. Modregningsbestemmelserne i disse bilaterale overenskomster svarer til den beføjelse, som medlemsstaterne har til at fordele beskatningskompetencen mellem sig.
- 23 Kommissionen har i denne henseende ikke fremlagt noget bevis for, at ingen af de bilaterale overenskomster, som Italien har indgået, giver mulighed for at udligne indeholdelsen af kildeskat i denne medlemsstat.
- 24 Den Italienske Republik har også gjort gældende, at den skattemæssige behandling af udgående udbytte skal vurderes ud fra den samlede beskatningsordning for udbytte udloddet til modtagere i denne medlemsstat. I dette tilfælde er udlodning af udbytte til en fysisk person, der er aktionær og hjemmehørende i Italien, skattepligtig. Skattefritagelsen for 95% af udbyttet, som modtages af skattepligtige personer, er kun et forberedende stadium i beskatningen af fysiske personer, der er aktionærer. I det tilfælde, hvor aktionæren er et ikke-hjemmehørende selskab, som normalt udlodder udbytte til ikke-hjemmehørende fysiske personer, sker der ikke beskatning af fysiske

personer. Den Italienske Republik har gjort gældende, at det ikke-hjemmehørende selskab ydermere beskattes for, at der er sammenhæng mellem beskatningsniveauet for selskabers udbytte og beskatningsniveauet for fysiske personer. På denne måde bliver beskatningsniveauet for den hjemmehørende fysiske person, der er aktionær, og den ikke-hjemmehørende aktionær det samme.

- 25 Den Italienske Republik har subsidiært gjort gældende, at den forskellige behandling er berettiget, fordi der er tale om to forskellige situationer, eftersom ikke-hjemmehørende selskaber ikke har pligt til at oplyse de italienske skattemyndigheder om fysiske personer, der har andele i disse selskaber, og som er hjemmehørende i Italien.
- 26 Den Italienske Republik har endvidere anført, at selv hvis der ikke var tale om to forskellige situationer, ville forskelsbehandlingen være berettiget af hensyn til kravene om sammenhæng i skattesystemet og nødvendigheden af at forhindre skattesvig eller skatteunddragelse.
- 27 Den Italienske Republik har endelig gjort gældende, at Kommissionen under alle omstændigheder ikke kan kritisere den for ikke at have forudset udviklingen i Domstolens praksis og dom af 14. december 2006, *Denkavit Internationaal* og *Denkavit France* (sag C-170/05, Sml. I, s. 11949), og af 8. november 2007, *Amurta* (sag C-379/05, Sml. I, s. 9569), som blev afsagt efter udløbet af den frist, som den havde fået i den begrundede udtalelse.

## Domstolens bemærkninger

— Om tilsidesættelsen af artikel 56, stk. 1, EF

- 28 Indledningsvis bemærkes, at selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal medlemsstaterne dog udøve denne kompetence under overholdelse af fællesskabsretten (jf. bl.a. dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Marks & Spencer, Sml. I, s. 10837, præmis 29).
- 29 Når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, er medlemsstaterne således fortsat kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, bl.a. for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, og af 7.9.2006, sag C-470/04, N, Sml. I, s. 7409, præmis 44).
- 30 Direktiv 90/435 har til formål at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat, ved at der indføres en fælles beskatningsordning, og dermed lette sammenslutning af selskaber på fællesskabsplan (dom af 12.12.2006, sag C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, Sml. I, s. 11753, præmis 103).
- 31 For de kapitalandele, der ikke er omfattet af direktiv 90/435, tilkommer det medlemsstaterne at fastsætte, om og under hvilke betingelser økonomisk dobbeltbeskatning af udlodtet udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at forhindre eller mindske denne økonomiske dobbeltbeskatning. Medlemsstaterne har imidlertid ikke blot på grund af denne omstændighed ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med de ved EF-traktaten sikrede former for fri bevægelighed (jf. i denne retning dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 54).

- 32 I det foreliggende tilfælde foreskriver den italienske lovgivning en skattefritagelse for 95% af udbyttet udloddet til hjemmehørende selskaber og undergiver de resterende 5% den almindelige selskabsskatteprocent, som er 33%. Udbytte udloddet til selskaber etableret i andre medlemsstater er undergivet en kildeskat på 27%, hvoraf højst fire niendedele i øvrigt efter anmodning kan tilbagebetales. Ifølge bestemmelser i forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster kan der anvendes en lavere kildeskatteprocent, hvis visse betingelser om kapitalandelens størrelse og varigheden af besiddelsen er opfyldt, men denne procentsats er dog stadig højere end den, der finder anvendelse på udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber.
- 33 Endeligt bestrides det ikke, at den italienske lovgivning undergiver udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, en højere skatteprocent end den, som udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber er undergivet.
- 34 Den Italienske Republik har imidlertid gjort gældende, at der kun tilsyneladende er tale om en forskellig behandling, idet der på den ene side skal tages hensyn til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne og på den anden side det italienske skattesystem i sin helhed.
- 35 Hvad angår det første punkt har Den Italienske Republik gjort gældende, at udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, reelt ikke behandles anderledes end udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber, eftersom dobbeltbeskatningsoverenskomsterne gør det muligt at fradrage den kildeskat, som indeholdes i Italien, i den skat, der skal betales i den anden medlemsstat.
- 36 I denne henseende har Domstolen ganske vist fastslået, at det ikke kan udelukkes, at en medlemsstat kan sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der påhviler den i henhold til traktaten, ved at indgå en dobbeltbeskatningsoverenskomst med en anden medlemsstat (jf. i denne retning dommen i sagen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, præmis 71, og *Amurta-dommen*, præmis 79).

- 37 Med henblik herpå er det dog nødvendigt, at anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomsten gør det muligt at udjævne virkningerne af den forskellige behandling, som den italienske lovgivning medfører. Den forskellige behandling af udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, og udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber forsvinder således kun helt i tilfælde af, at den kildeskat, der anvendes i henhold til den nationale lovgivning, kan fradrages i den skat, som skal betales i den anden medlemsstat, med et beløb af en størrelse, der svarer til den forskellige behandling, der hidrører fra den nationale lovgivning.
- 38 I det foreliggende tilfælde kan det konstateres, at et sådant fradrag for kildeskat, der er indeholdt i Italien, i den skat, der skal betales i en anden medlemsstat, ikke er sikret i den italienske lovgivning. Fradraget forudsætter nemlig, at udbyttet fra Italien er tilstrækkeligt beskattet i den anden medlemsstat. Som generaladvokaten har anført i punkt 58 og 59 i forslaget til afgørelse, kan den kildeskat, som indeholdes i Italien, eller en del af den, ikke fradrages, hvis udbyttet ikke beskattes eller ikke beskattes i tilstrækkeligt omfang. I dette tilfælde kan den forskellige behandling, som følger af den italienske lovgivning, ikke udlignes ved anvendelse af bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten.
- 39 Spørgsmålet om, hvorvidt og på hvilket niveau indkomst fra Italien skal beskattes i en anden medlemsstat, afgøres ikke af Den Italienske Republik, men afhænger af de nærmere beskatningsregler fastsat af den anden medlemsstat. Den Italienske Republik kan derfor ikke med rette gøre gældende, at fradrag for den kildeskat, der indeholdes i Italien, i den skat, som skal betales i den anden medlemsstat i henhold til bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomster, i alle tilfælde gør det muligt at udligne den forskellige behandling, som følger af den nationale lovgivning.
- 40 Heraf følger, at Den Italienske Republik ikke kan gøre gældende, at udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, på grund af anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster i sidste ende ikke behandles anderledes end udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber.

- 41 Den Italienske Republik har desuden under retsforhandlingerne anført, at den ikke har indgået nogen dobbeltbeskatningsoverenskomst med Slovenien. Den Italienske Republiks argumentation kan således under alle omstændigheder ikke tiltrædes for så vidt angår udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i Slovenien.
- 42 Hvad angår det andet punkt kan Den Italienske Republik heller ikke gøre gældende, at den forskellige behandling, som blev konstateret i denne doms præmis 33, ikke er til stede, fordi det er nødvendigt at tage hensyn til det italienske skattesystem i sin helhed, hvis formål er direkte eller indirekte at sikre beskatningen af fysiske personer, som er endelige modtagere af udbyttet, og navnlig til den omstændighed, at den hjemmehørende fysiske person, der er aktionær, er personskattepligtig af sin indkomst, således at beskatningsniveauet mellem den hjemmehørende fysiske person, der er aktionær, og den ikke-hjemmehørende aktionær reelt bliver det samme.
- 43 For at forkaste dette argument er det tilstrækkeligt at anføre, at det går ud på en sammenligning af ordninger og situationer, der ikke er sammenlignelige, nemlig på den ene side fysiske personer, der modtager indenlandsk udbytte, og deres indkomstbeskatningsordning og på den anden side kapitalselskaber, der modtager udgående udbytte, og den kildekat, der opkræves af Den Italienske Republik. Det er i denne henseende uden betydning, at formålet med den italienske lovgivning ifølge Den Italienske Republik er at rette en eventuel uligevægt i beskatningsniveauet for fysiske personer, der har kapitalandele i de selskaber, til hvilke udbyttet betales.
- 44 Medlemsstaten kan derfor ikke gøre gældende, at der ikke er nogen forskellig behandling mellem beskatningen af udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, og beskatningen af udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber.
- 45 En sådan forskellig behandling kan afholde selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, fra at foretage investeringer i Italien. Den udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 56, stk. 1, EF.



- 46 Det skal imidlertid undersøges, om denne restriktion for de frie kapitalbevægelser kan begrundes efter traktatens bestemmelser.
- 47 Ifølge artikel 58, stk. 1, EF »[griber] artikel 56 [...] ikke ind i medlemsstaternes ret til [...] at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret [...]«.
- 48 Undtagelsen i den nævnte bestemmelse er selv begrænset ved artikel 58, stk. 3, EF, der bestemmer, at de nationale bestemmelser, der er nævnt i artiklens stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 56«.
- 49 Der skal således sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 58, stk. 1, litra a), EF, og forskelsbehandling, der er forbudt ifølge artikel 58, stk. 3, EF. Det fremgår imidlertid af retspraksis, at national skattelovgivning kun kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, hvis den forskellige behandling vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige, eller er begrundet i tvingende almene hensyn (jf. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 43, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 29, og af 8.9.2005, sag C-512/03, Blanckaert, Sml. I, s. 7685, præmis 42).
- 50 Det skal derfor undersøges, om udbyttmodtagende selskaber hjemmehørende i Italien og udbyttmodtagende selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat, befinder sig i sammenlignelige situationer i betragtning af formålet med den omtvistede nationale lovgivning.

- 51 Domstolen har allerede fastslået, at med hensyn til foranstaltninger, som er truffet i en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet af et hjemmehørende selskab, befinder de modtagende hjemmehørende aktionærer sig ikke nødvendigvis i en situation, som er sammenlignelig med situationen for de modtagende aktionærer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 34).
- 52 Fra det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende aktionærer, men også de ikke-hjemmehørende aktionærer indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig imidlertid de hjemmehørende aktionærers situation (dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 68, og i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 35, samt Amurta-dommen, præmis 38).
- 53 Det er denne stats udøvelse af sin beskatningskompetence, der uafhængigt af enhver beskatning i en anden medlemsstat i sig selv skaber risiko for kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning. I sådanne tilfælde skal den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, i medfør af de mekanismer, der er fastsat i national ret for at forhindre eller mindske kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, sikre, at de ikke-hjemmehørende får en behandling, der svarer til de hjemmehørendes, således at de ikke-hjemmehørende, der modtager udbytte, ikke står over for en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 56 EF (dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 70, og Amurta-dommen, præmis 39).
- 54 I det foreliggende tilfælde konstateres, at den italienske lovgiver har valgt at udøve sin beskatningskompetence på udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater. Ikke-hjemmehørende modtagere af dette udbytte befinder sig derfor i en situation, der er sammenlignelig med situationen for hjemmehørende for så vidt angår risikoen for økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte udloddet af hjemmehørende selskaber. Følgelig kan ikke-hjemmehørende modtagere ikke behandles anderledes end hjemmehørende modtagere.

- 55 I denne henseende har Den Italienske Republik gjort gældende, at den forskellige behandling er begrundet i tvingende almene hensyn til sammenhængen i skattesystemet, opretholdelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen og til bekæmpelse af skattesvig, hvilke er grunde, som Domstolen har anerkendt kan retfærdiggøre sådanne forskelle (jf. i denne retning Marks & Spencer-dommen, præmis 51, dom af 15.5.2008, sag C-414/06, Lidl Belgium, Sml. I, s. 3601, præmis 42, og for så vidt angår sammenhængen i skattesystemet som begrundelse dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 68).
- 56 Hvad angår sammenhængen i skattesystemet og opretholdelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen som begrundelse er det tilstrækkeligt for at afvise disse begrundelser at anføre, at Den Italienske Republik hovedsageligt gentager de argumenter, som er fremført for at forsvare det standpunkt, at den forskellige behandling, som er anført i denne doms præmis 33, ikke er til stede, fordi det er nødvendigt at tage hensyn til, at hjemmehørende fysiske personer, der er aktionærer, i Italien er undergivet indkomstbeskatning. Af de grunde, som er fremført i denne doms præmis 43, kan denne argumentation ikke tiltrædes.
- 57 Hvad angår bekæmpelse af skattesvig som begrundelse kan der henvises til, at en restriktion for de frie kapitalbevægelser kun vil være tilladt som sådan på betingelse af, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (Marks & Spencer-dommen, præmis 35, dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 47, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 64).
- 58 En begrundelse med henvisning til bekæmpelse af skattesvig anerkendes således kun, hvis den sigter på rent fiktive arrangementer, der har til formål at omgå den nationale skattelovgivning, hvilket udelukker enhver generel formodning for, at der er tale om svig. En generel formodning for skatteunddragelse eller skattesvig kan følgelig ikke tjene som tilstrækkelig begrundelse for en skattemæssig foranstaltning, som er i strid med formålene med traktaten (jf. i denne retning dom af 26.9.2000, sag C-478/98, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 7587, præmis 45, og dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

- 59 I det foreliggende tilfælde er alt udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, generelt undergivet en mindre gunstig beskatningsordning. En sådan generelt mindre gunstig behandling kan følgelig ikke retfærdiggøres med bekæmpelse af skattesvig.
- 60 Desuden kan en medlemsstat påberåbe sig Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte og indirekte skatter (EFT L 336, s. 15), som ændret ved Rådets direktiv 92/12/EØF af 25. februar 1992 (EFT L 76, s. 1, herefter »direktiv 77/799«), med henblik på fra de kompetente myndigheder i en anden medlemsstat at fremskaffe alle oplysninger, der er nødvendige for at sætte den i stand til at foretage en korrekt ansættelse af størrelsen af de skatter, der er omfattet af direktivet (jf. dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 71).
- 61 Den mindre gunstige behandling, som den italienske lovgivning undergiver udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, udgør følgelig en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er uforenelig med artikel 56, stk. 1, EF.
- 62 Den Italienske Republik kan endelig ikke gøre gældende, at traktatbrudssøgsmålet under alle omstændigheder skal afvises med den begrundelse, at dens lovgivnings uforenelighed med artikel 56, stk. 1, EF følger af Domstolens fortolkning af denne artikel i domme afsagt i præjudicielle sager på et senere tidspunkt end den begrundede udtalelse i denne sag.
- 63 Den fortolkning, som Domstolen ved udøvelsen af sin kompetence, tildelt den i artikel 234 EF, giver en fællesskabsbestemmelse, belyser og præciserer betydningen og rækkevidden af den pågældende regel, således som den skal forstås og anvendes, henholdsvis burde have været forstået og anvendt fra sin ikrafttræden (jf. i denne retning dom af 27.3.1980, sag 61/79, *Denkavit italiana*, Sml. s. 1205, præmis 16), medmindre Domstolen har begrænset muligheden for at påberåbe sig den således fortolkede bestemmelse for fortiden (jf. i denne retning dommen i sagen *Denkavit italiana*, præmis 17).

64 Af samtlige ovenstående betragtninger følger, at Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, idet den undergiver udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, en mindre gunstig beskatningsordning end den, som finder anvendelse på udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber.

— Om tilsidesættelse af EØS-aftalen

65 Et af hovedformålene med EØS-aftalen er desuden at opnå den videst mulige gennemførelse af den frie bevægelighed for varer, personer, tjenesteydelser og kapital inden for hele Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS), således at det indre marked, der består på Fællesskabets område, kan blive udstrakt til EFTA-staterne. I dette perspektiv har flere af bestemmelserne i aftalen til formål at sikre en så ensartet fortolkning som muligt af aftalen inden for hele EØS (jf. udtalelse 1/92 af 10.4.1992, Sml. I, s. 2821). Det tilkommer herved Domstolen at sørge for, at de bestemmelser i EØS-aftalen, der i det væsentlige er identiske med bestemmelserne i traktaten, fortolkes ensartet inden for medlemsstaterne (dom af 23.9.2003, sag C-452/01, Ospelt og Schlössle Weissenberg, Sml. I, s. 9743, præmis 29).

66 Heraf følger, at selv om restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem statsborgere i stater, der er parter i EØS-aftalen, skal vurderes i henhold til aftalens artikel 40 og bilag XII, har disse bestemmelser samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 56 EF (jf. dom af 11.6.2009, sag C-521/07, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 4873, præmis 33).

67 Følgelig og på baggrund af de grunde, der er fremført under prøvelsen af søgsmålet med hensyn til artikel 56, stk. 1, EF, anses den mindre gunstige behandling, som den italienske lovgivning undergiver udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i stater, der er parter i EØS-aftalen, for at udgøre en restriktion for de frie kapitalbevægelser i EØS-aftalens artikel 40's forstand.

- 68 Det skal imidlertid bemærkes, at denne restriktion kan begrundes med det tvingende almene hensyn til bekæmpelse af skattesvig.
- 69 Som Domstolen allerede har udtalt, kan den retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Fællesskabet, ikke overføres uindskrænket til kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande, eftersom sådanne bevægelser indgår i en anden retlig sammenhæng (jf. i denne retning dom af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 60).
- 70 I det foreliggende tilfælde bemærkes indledningsvis, at den ramme for samarbejde mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder, som er oprettet ved direktiv 77/799, ikke eksisterer mellem disse og de kompetente myndigheder i et tredjeland, når dette ikke har påtaget sig en forpligtelse til at yde gensidig bistand.
- 71 Den Italienske Republik har endvidere gjort gældende, uden at blive modsagt, at der ikke er noget system for udveksling af oplysninger mellem den og Fyrstendømmet Liechtenstein. Den Italienske Republik har endelig gjort gældende, også uden at blive modsagt på dette punkt, at de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som den har indgået med Republikken Island og Kongeriget Norge, ikke indeholder bestemmelser om en forpligtelse til at give oplysninger.
- 72 Under disse omstændigheder må den omtvistede italienske lovgivning anses for begrundet i forhold til de stater, der er parter i EØS-aftalen, i det tvingende almene hensyn til bekæmpelse af skattesvig og egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål uden at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det.
- 73 Den Italienske Republik skal derfor frifindes for så vidt angår dens tilsidesættelse af forpligtelser, der påhviler den i henhold til EØS-aftalens artikel 40.

- 74 Kommissionen gør ligeledes gældende, at den italienske lovgivning udgør en ubegrundet restriktion for etableringsfriheden, der er sikret ved EØS-aftalens artikel 31.
- 75 Den omtvistede italienske lovgivning må imidlertid af de grunde, der er redegjort for i forbindelse med EØS-aftalens artikel 40, anses for begrundet i forhold til de stater, der er parter i EØS-aftalen, i det tvingende almene hensyn til bekæmpelse af skattesvig og egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål uden at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det.
- 76 Den Italienske Republik skal derfor ligeledes frifindes for så vidt angår dens tilsidesættelse af forpligtelser, der påhviler den i henhold til EØS-aftalens artikel 31.

### **Sagens omkostninger**

- 77 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Ifølge artikel 69, stk. 3, i samme reglement kan Domstolen fordele sagens omkostninger eller bestemme, at hver part skal bære sine egne omkostninger, hvis hver af parterne henholdsvis taber eller vinder på et eller flere punkter, eller hvor der foreligger ganske særlige grunde.
- 78 I den foreliggende sag må der tages hensyn til, at visse af Kommissionens klagepunkter ikke er blevet imødekommet.

79 Den Italienske Republik bør derfor pålægges at betale tre fjerdedele af sagens samlede omkostninger og Kommissionen den resterende fjerdedel.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Anden Afdeling):

- 1) **Den Italienske Republik har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 56, stk. 1, EF, idet den undergiver udbytte udloddet til selskaber, der er etableret i andre medlemsstater, en mindre gunstig beskatningsordning end den, som finder anvendelse på udbytte udloddet til hjemmehørende selskaber.**
- 2) **I øvrigt frifindes Den Italienske Republik.**
- 3) **Den Italienske Republik betaler tre fjerdedele af sagens omkostninger. Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber betaler den resterende fjerdedel.**

Underskrifter