



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

13. november 2012*

»Artikel 49 TEUF og 63 TEUF — udlodning af udbytte — selskabsskat — sag C-446/04 — Test Claimants in the FII Group Litigation — fortolkning af dommen — undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning — spørgsmålet, om fritagelsesmetoden og modregningsmetoden modsvarer hinanden — begreberne »skattesats« og »forskellige beskatningsniveauer« — udbytte fra tredjelande«

I sag C-35/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 20. december 2010, indgået til Domstolen den 21. januar 2011, i sagen:

Test Claimants in the FII Group Litigation

mod

Commissioners of Inland Revenue,

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling)

sammensat af præsidenten, V. Skouris, vicepræsidenten, K. Lenaerts (refererende dommer), afdelingsformændene A. Tizzano, L. Bay Larsen, T. von Danwitz og A. Rosas samt dommerne U. Löhmus, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot og A. Arabadjiev,

generaladvokat: N. Jääskinen

jutitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 7. februar 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Test Claimants in the FII Group Litigation ved G. Aaronson, QC, og barrister P. Farmer
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Ossowski, som befuldmægtiget, bistået af barrister K. Bacon
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

* Processprog: engelsk.

- Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af A. Collins, SC, og N. McNicholas, BL
 - den franske regering ved G. de Bergues og N. Rouam, som befuldmægtigede
 - den nederlandske regering ved C. Wissels og B. Koopman, som befuldmægtigede
 - Europa-Kommissionen ved R. Lyal og W. Mölls, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. juli 2012, afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 49 TEUF og 63 TEUF.
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med anvendelsen af dom af 12. december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (sag C-446/04, Sml. I, s. 11753), og har til formål at få klarlagt forskellige præmisser i denne dom.

Det Forenede Kongeriges retsforskrifter

- 3 I henhold til gældende skattelovgivning i Det Forenede Kongerige er overskud, der opnås i et regnskabsår af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, samt af selskaber, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, men som driver erhvervmæssig virksomhed dér gennem en filial eller et agentur, selskabsskattepligtigt i Det Forenede Kongerige.
- 4 Siden 1973 har Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland anvendt en skatteordning – såkaldt »delvis godtgørelse« – hvorved en del af den selskabsskat, som et hjemmehørende selskab betaler i forbindelse med, at selskabet udlodder udbytte, bliver godskrevet selskabets aktionærer med henblik på at undgå økonomisk dobbeltbeskatning. Indtil den 6. april 1999 var ordningen baseret på, at det udloddende selskab på den ene side foretog forskudsbetaling af selskabsskat, og at aktionærer, der modtog udloddet udbytte, på den anden side blev indrømmet en skattegodtgørelse, som for så vidt angår udbyttmodtagende selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, var ledsaget af en fritagelse for selskabsbeskatning af udbytte fra et selskab, som også var hjemmehørende i denne medlemsstat.

Forskudsbetaling af selskabsskat

- 5 I henhold til section 14 i Income and Corporation Taxes Act 1988 (lov af 1988 om indkomst- og selskabsskat, herefter »ICTA«) i den affattelse, som var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, skal et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som udbetaler udbytte til sine aktionærer, foretage forskudsbetaling af selskabsskat (»advance corporation tax«, herefter »ACT-skat«), som beregnes af det udloddede beløb eller af værdien af det udloddede.
- 6 Et selskab har inden for visse grænser ret til at modregne ACT-skat, som er betalt i forbindelse med en udlodning, der er foretaget i et givet regnskabsår, i den selskabsskat (»mainstream corporation tax«), som selskabet skal betale vedrørende det samme regnskabsår. Hvis den selskabsskat, som et selskab skal betale, ikke udgør et beløb, der er stort nok til, at ACT-skatten kan modregnes fuldt ud, kan den overskydende ACT-skat overføres, enten til et forudgående eller efterfølgende regnskabsår eller til

selskabets datterselskaber, som kan modregne den i den selskabsskat, de selv skal betale. De datterselskaber, som den overskydende ACT-skat kan overføres til, er udelukkende datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

- 7 Koncerner, hvis hjemsted er beliggende i denne medlemsstat, kan også vælge en koncernbeskatningsordning, som gør det muligt for selskaber, der indgår i en koncern, at udskyde betalingen af ACT-skat indtil det tidspunkt, hvor moderselskabet i koncernen foretager en udlodning af udbytte.

Situationen for hjemmehørende aktionærer, der modtager udbytte fra hjemmehørende selskaber

- 8 I henhold til ICTA's section 208 er et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som modtager udbytte fra et selskab, der også er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke selskabsskattepligtigt af dette udbytte.
- 9 Endvidere indebærer enhver udlodning fra et hjemmehørende selskab til et andet hjemmehørende selskab, som giver anledning til, at der skal betales ACT-skat, i medfør af ICTA's section 231(1), at det sidstnævnte selskab får en skattegodtgørelse, der svarer til den ACT-skat, som det førstnævnte selskab har betalt.
- 10 I henhold til ICTA's section 238(1) udgør det modtagne udbytte og skattegodtgørelsen tilsammen »fritaget investeringsindkomst« (»franked investment income« eller »FII«) for det udbyttmodtagende selskab.
- 11 Et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som har modtaget udbytte fra et andet hjemmehørende selskab ved en udlodning, som har givet ret til en skattegodtgørelse, kan overtage den ACT-skat, som dette andet selskab har betalt, og trække den fra den ACT-skat, som det selv skal betale, når det foretager en udlodning af udbytte til sine egne aktionærer, således at dette selskab alene skal betale den overskydende ACT-skat.

Situationen for hjemmehørende aktionærer, der modtager udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber

- 12 Såfremt et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, er det selskabsskattepligtigt af dette udbytte.
- 13 I sådanne tilfælde har det selskab, som har modtaget udbyttet, ikke ret til en skattegodtgørelse, og det modtagne udbytte bliver ikke betragtet som fritaget investeringsindkomst. Derimod får selskabet i overensstemmelse med ICTA's section 788 og 790 en lempelse for den skat, som det udloddende selskab har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende, enten i medfør af gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige eller i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Det Forenede Kongerige og denne anden stat.
- 14 I henhold til national lovgivning kan kildeskat, som er opkrævet af udbytte udloddet af et ikke-hjemmehørende selskab, således modregnes i den selskabsskat, som det hjemmehørende selskab, der modtager udbyttet, skal betale. Hvis det hjemmehørende udbyttmodtagende selskab direkte eller indirekte kontrollerer eller er datterselskab af et selskab, som direkte eller indirekte kontrollerer mindst 10% af stemmerettighederne i det udloddende selskab, bliver der givet en lempelse svarende til den underliggende udenlandske selskabsskat, som er betalt af det overskud, på grundlag af hvilket der er udbetalt udbytte. Der kan kun gives en lempelse for denne skat, som er erlagt i udlandet op til det beløb, som i Det Forenede Kongerige skal betales i selskabsskat af den pågældende indkomst.
- 15 Tilsvarende bestemmelser gælder i medfør af de dobbeltbeskatningsoverenskomster, som Det Forenede Kongerige har indgået.

- 16 Når et hjemmehørende selskab selv udlodder udbytte til sine egne aktionærer, skal det betale ACT-skat.
- 17 Med hensyn til muligheden for at modregne ACT-skat betalt i anledning af en sådan udlodning i den selskabsskat, som det hjemmehørende selskab skal betale, vil den omstændighed, at et sådant hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, kunne føre til overskydende ACT-skat, bl.a. af den grund, at et ikke-hjemmehørende selskabs udlodning af udbytte, som anført i denne doms præmis 13, ikke giver anledning til nogen skattegodtgørelse, som kan trækkes fra den ACT-skat, som det hjemmehørende selskab skal betale, når det udlodder udbytte til sine egne aktionærer.

Ordningen for udbytte på grundlag af udenlandsk indkomst

- 18 Fra den 1. juli 1994 har et hjemmehørende selskab, der har modtaget udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, kunnet beslutte, at udbytte, som det udlodder til sine egne aktionærer, skal betragtes som »udbytte på grundlag af udenlandsk indkomst« (»foreign income dividend«, herefter »FID-udbytte«), hvoraf der skal betales ACT-skat, men som giver dette selskab mulighed for, hvis FID-udbyttet når samme niveau som det modtagne udbytte af udenlandsk oprindelse, at kræve indbetalt overskydende ACT-skat tilbagebetalt.
- 19 Mens ACT-skat skal betales inden for 14 dage efter det kvartal, hvor udbyttet er blevet udbetalt, kan overskydende ACT-skat først tilbagebetales på det tidspunkt, hvor det hjemmehørende selskab skal betale selskabsskat, dvs. ni måneder efter regnskabsårets afslutning.
- 20 ACT-systemet, herunder FID-udbytteordningen, blev afskaffet med virkning for udlodninger af udbytte foretaget den 6. april 1999 eller derefter.

De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 21 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ønsker for det første nogle præciseringer vedrørende præmis 56 og domskonklusionens punkt 1 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation. Den henviser til, at Domstolen i denne doms præmis 48-53, 57 og 60 fastslog, at en national lovgivning, som anvender en fritagelsesmetode på udbytte af indenlandsk oprindelse og en modregningsmetode på udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er i strid med artikel 49 TEUF og 63 TEUF, for så vidt som den skattesats, der anvendes på udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, udgør.
- 22 Sagsøgerne i hovedsagen havde, som det fremgår af præmis 54 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, for Domstolen anført, at »i tilfælde, hvor der sker udlodning af udbytte af indenlandsk oprindelse, er dette udbytte i medfør af gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige fritaget for selskabsskat hos det modtagende selskab, uafhængigt af det udloddende selskabs skattetilsvær, dvs. uanset om det udloddende selskab på grund af lempelser ikke skal betale skat eller betaler en selskabsskat, der ligger under den nominelle sats, der finder anvendelse i Det Forenede Kongerige«. I denne forbindelse fastslog Domstolen følgende i nævnte doms præmis 55 og 56:
- »55 Dette er ikke blevet bestridt af Det Forenede Kongeriges regering, som imidlertid har gjort gældende, at der kun anvendes forskellige beskatningsniveauer for det udloddende selskab og det selskab, der modtager udbytte, under ganske særlige omstændigheder, som ikke foreligger i hovedsagens tilfælde.

- 56 I denne henseende påhviler det den forelæggende ret at efterprøve, om skattesatsen faktisk er den samme, og om der kun er tale om forskellige beskatningsniveauer i visse tilfælde, på grund af en ændring af beskatningsgrundlaget som følge af visse ekstraordinære lempelser.«
- 23 Efter dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation* har sagsøgerne i hovedsagen fremlagt sagkyndige erklæringer for High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, med henblik på at påvise, at det faktiske beskatningsniveau for hjemmehørende selskabers udbytte er lavere end den nominelle skattesats i de fleste tilfælde, og at denne situation derfor ikke kan betragtes som ekstraordinær.
- 24 De sagsøgte i hovedsagen har ikke anfægtet sagsøgernes bevismidler vedrørende det faktiske beskatningsniveau for hjemmehørende selskaber. Det er derimod de sagsøgtes opfattelse, at den efterprøvelse, som den nationale ret skal foretage i medfør af præmis 56 i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ikke vedrører de faktiske beskatningsniveauer. Henset til den omstændighed, at Det Forenede Kongerige i sine skriftlige bemærkninger til Domstolen havde nævnt den lempelse, der er fastsat i den nationale lovgivning for små virksomheder, har de sagsøgte gjort gældende, at det tilkommer den nationale ret at undersøge, om forskellene mellem den nominelle skattesats, der finder anvendelse på hjemmehørende selskaber, der udlodder udbytte, henholdsvis hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte, kun foreligger under ekstraordinære omstændigheder.
- 25 Det er den forelæggende rets opfattelse, at det påhviler den at efterprøve det faktiske beskatningsniveau, der finder anvendelse på udbytte, som udloddes af hjemmehørende selskaber, men den finder det ikke desto mindre nødvendigt at forelægge Domstolen dette spørgsmål.
- 26 Den forelæggende ret ønsker for det andet nærmere oplysninger vedrørende domskonklusionens punkt 2 og 4 i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Den ønsker oplyst, om disse punkter alene finder anvendelse, når et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, direkte modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende datterselskab, som har betalt selskabsskat af det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte i den stat, hvor det er hjemmehørende, eller om punkterne også gælder, når det ikke-hjemmehørende datterselskab ikke selv har betalt skat – eller kun har betalt skat i begrænset omfang – og udbyttet udloddes på grundlag af overskud, der omfatter udbytte, som er udbetalt af et datterselskab på lavere niveau, der er hjemmehørende i en medlemsstat, på grundlag af overskud, hvoraf der er svaret selskabsskat i denne stat.
- 27 Den forelæggende ret har herved forklaret, at det ikke-hjemmehørende datterselskab meget ofte ikke betaler skat i den stat, hvor det er hjemmehørende, af det overskud, hvoraf udbyttet udbetales til dets hjemmehørende moderselskab. Dette skyldes hovedsageligt internationale koncerners udbredte brug af mellemliggende holdingselskaber, der kun i begrænset omfang eller slet ikke betaler skat af deres overskud. De stater, hvor disse holdingselskaber har hjemsted, indrømmer ofte en dobbeltbeskatningslempelse for skat af udloddet overskud.
- 28 Den forelæggende ret ønsker for det tredje oplyst, om domskonklusionens punkt 2 i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation* er begrænset til den situation, hvor det hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, selv har betalt ACT-skatten, eller om nævnte punkt i dommen også gælder i den situation, hvor nævnte hjemmehørende selskab har valgt koncernbeskatningsordningen. Inden for rammerne af en sådan ordning betales ACT-skatten af et hjemmehørende selskab, der befinder sig højere oppe i koncernstrukturen. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om det i sidstnævnte situation – som Domstolen, således som den udtalte i præmis 10 i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ikke betragtede som omhandlet i sagen – må fastslås, at der foreligger en tilsidesættelse af EU-retten, således at der i

medfør af de principper, som Domstolen opstillede i dom af 9. november 1983, *San Giorgio* (sag 199/82, Sml. s. 3595), bør foreligge en ret til tilbagebetaling for det selskab, der befinder sig højere oppe i selskabsstrukturen, og som faktisk har betalt ACT-skatten.

- 29 Ifølge de sagsøgte i hovedsagen var den ACT-skat, som i det foreliggende tilfælde er blevet betalt af selskabet, retmæssigt opkrævet, således at tab, som nævnte selskab har lidt, alene kan være genstand for et krav om erstatning, hvis de betingelser, som Domstolen fastsatte i dom af 5. marts 1996, *Brasserie du pêcheur* og *Factortame* (forenede sager C-46/93 og C-48/93, Sml. I, s. 1029), er opfyldt.
- 30 Den forelæggende ret har for det fjerde anført, at det første præjudicielle spørgsmål, som blev forelagt i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, var begrænset til udbytte, som modtages fra selskaber, der er hjemmehørende i andre medlemsstater. Ved genoptagelsen af sagen for High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har sagsøgerne i hovedsagen imidlertid gjort gældende, at den gældende ordning i Det Forenede Kongerige i lyset af udviklingen i Domstolens retspraksis ligeledes er i strid med artikel 63 TEUF, for så vidt som bestemmelsen finder anvendelse på udbytte, som modtages fra datterselskaber, der er hjemmehørende i tredjelande. Ifølge sagsøgerne finder artikel 63 TEUF anvendelse, eftersom Det Forenede Kongeriges lovgivning finder anvendelse, uanset hvor stor en andel den berørte besidder i det udloddende selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland.
- 31 De sagsøgte er imidlertid af den opfattelse, at artikel 63 TEUF ikke finder anvendelse, når det selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, har en klar indflydelse på et tredjelandsselskabs beslutninger og har mulighed for at træffe afgørelse om dette selskabs drift. Ifølge den forelæggende ret understøtter dom af 24. maj 2007, *Holböck* (sag C-157/05, Sml. I, s. 4051), af 18. december 2007, *A* (sag C-101/05, Sml. I, s. 11531), og af 17. september 2009, *Glaxo Wellcome* (sag C-182/08, Sml. I, s. 8591), det synspunkt, som sagsøgerne i hovedsagen har anlagt.
- 32 Den forelæggende ret ønsker for det femte nogle præciseringer vedrørende domskonklusionens punkt 3 i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, der omhandler den lovgivning om ACT-skat, som er nævnt i denne doms præmis 6, hvorefter et moderselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, kan overføre overskydende ACT-skat til sine hjemmehørende datterselskaber, således at ACT-skatten kan modregnes i den selskabsskat, disse datterselskaber skal betale. Sagsøgerne i hovedsagen havde gjort gældende, at denne lovgivning er i strid med artikel 49 TEUF, for så vidt som denne mulighed er forbeholdt datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Sagsøgerne i hovedsagen var af den opfattelse, at når Det Forenede Kongerige har valgt at anvende disse bestemmelser, er det forpligtet til at indrømme en tilsvarende lempelse, såsom tilbagebetaling af ACT-skat, som vil kunne udligne den selskabsskat, som betales af datterselskaber, der har hjemsted i Den Europæiske Union.
- 33 I præmis 115 i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation* indledte Domstolen sin undersøgelse af dette spørgsmål ved at bemærke, at »[...] forhandlingerne for Domstolen [har] været begrænset til den omstændighed, at et hjemmehørende selskab ikke kan overføre overskydende ACT-skat til ikke-hjemmehørende datterselskaber med henblik på, at disse kan modregne den i den selskabsskat, som de skal betale i Det Forenede Kongerige vedrørende den virksomhed, der er udøvet i denne medlemsstat«.
- 34 Det svar, der blev givet i præmis 139 og i domskonklusionens punkt 3 i nævnte dom, omfatter således ikke den situation, hvor det ikke-hjemmehørende selskab kun er selskabsskattepligtigt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende. Den forelæggende ret ønsker derfor oplyst, om det svar, der fremgår af punkt 3 i konklusionen i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, ville være anderledes, såfremt de ikke-hjemmehørende datterselskaber, til hvilke der ikke har kunnet ske overførsel af overskydende ACT-skat, ikke beskattes i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

35 På denne baggrund har High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »1) Omhandler henvisningerne til »skattesatsen« og »forskellige beskatningsniveauer« i præmis 56 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation:
- a) udelukkende lovbestemte eller nominelle skattesatser, eller
 - b) såvel de faktisk betalte skattesatser som lovbestemte eller nominelle skattesatser, eller
 - c) har de nævnte begreber en anden betydning, og i givet fald hvilken?
- 2) Har det nogen betydning for Domstolens besvarelse af spørgsmål 2 og 4 i [den sag, der gav anledning til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation], hvis:
- a) udenlandsk selskabsskat ikke (eller ikke fuldt ud) betales af det ikke-hjemmehørende selskab, der udbetaler udbytte til det hjemmehørende selskab, men dette udbytte udbetales på grundlag af overskud, der omfatter udbytte, som er betalt af førstnævnte selskabs direkte eller indirekte datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som blev udbetalt på grundlag af overskud, der havde givet anledning til betaling af skat i denne medlemsstat, og/eller
 - b) [ACT-skat] ikke betales af det hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, men betales af dets direkte eller indirekte hjemmehørende moderselskab efter yderligere udlodning af overskud fra det modtagende selskab, der direkte eller indirekte omfatter udbyttet?
- 3) Har det selskab, der betaler ACT-skat, under de omstændigheder, der er beskrevet i spørgsmål 2 b), et krav på tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette (San Giorgio-dommen) eller blot et krav på erstatning af tab (dommen i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame)?
- 4) Når den omhandlede nationale lovgivning ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver afgørende indflydelse over det udloddende selskab, kan et hjemmehørende selskab da påberåbe sig artikel 63 TEUF for så vidt angår udbytte, der er modtaget fra et datterselskab, som det har afgørende indflydelse på, og som er hjemmehørende i et tredjeland?
- 5) Finder Domstolens besvarelse af spørgsmål 3 i [den sag, der gav anledning til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation], ligeledes anvendelse, hvor de ikke-hjemmehørende datterselskaber, til hvilke der ikke kan ske overførsel, ikke er skattepligtige i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

36 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 49 TEUF og 63 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som anvender fritagelsesmetoden på udbytte af indenlandsk oprindelse og modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse, når det faktiske beskatningsniveau for selskabers overskud i nævnte medlemsstat generelt er lavere end den nominelle skattesats.

- 37 Det bemærkes, at for så vidt angår en skattelovgivning som den, der er omhandlet i hovedsagen, hvormed det tilsigtes at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, eftersom det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 62, og dom af 10.2.2011, forenede sager C-436/08 og C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, Sml. I, s. 305, præmis 59).
- 38 Under disse omstændigheder pålægger artikel 49 TEUF og 63 TEUF en medlemsstat, der anvender en ordning til undgåelse af økonomisk dobbeltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende af hjemmehørende selskaber, at behandle udbytte, der udbetales til hjemmehørende af ikke-hjemmehørende selskaber, på tilsvarende måde (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 72, og dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 60).
- 39 Det bemærkes endvidere, at Domstolen har fastslået, at en medlemsstat med henblik på at undgå kædebeskatning af udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, i princippet frit kan vælge at anvende fritagelsesmetoden, når udbyttet udbetales af et hjemmehørende selskab, og modregningsmetoden, når udbyttet udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab. Disse to metoder modsvarer således hinanden, for så vidt som den skattesats, der anvendes på udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum svarende til det beløb, som beskatningen udgør i den medlemsstat, hvor det udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 48 og 57, og dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 86, samt dom af 15.9.2011, sag C-310/09, Accor, Sml. I, s. 8115, præmis 88, og kendelse af 23.4.2008, sag C-201/05, Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, Sml. I, s. 2875, præmis 39).
- 40 Det skal i denne forbindelse fremhæves, at da der ikke på EU-rettens nuværende udviklingstrin er fastsat generelle kriterier for fordelingen af medlemsstaternes kompetence vedrørende afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Unionen (dom af 14.11.2006, sag C-513/04, Kerckhaert og Morres, Sml. I, s. 10967, præmis 22, og af 8.12.2011, sag C-157/10, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Sml. I, s. 13023, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis), kan enhver medlemsstat frit tilrettelægge sin beskatningsordning for udloddet overskud, for så vidt som den omhandlede ordning ikke indebærer en forskelsbehandling, som er forbudt ved EUF-traktaten. En forpligtelse for den medlemsstat, hvor et udbyttmodtagende selskab er hjemmehørende, til at fritage udbytte af udenlandsk oprindelse for selskabsskat, ville påvirke den omhandlede medlemsstats kompetence til under overholdelse af princippet om forbud mod forskelsbehandling at beskatte overskud, der således udloddes, med den sats, der er fastsat i medlemsstatens egen lovgivning.
- 41 Som det fremgår af præmis 54 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, har sagsøgerne i hovedsagen bestridt, at fritagelsesmetoden og modregningsmetoden modsvarer hinanden, og har herved gjort gældende, at i tilfælde, hvor der sker udlodning af udbytte af indenlandsk oprindelse, er dette udbytte i medfør af gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige fritaget for selskabsskat hos det modtagende selskab, uafhængigt af det udloddende selskabs skattetilsvær, dvs. uanset om det udloddende selskab på grund af lempelser ikke skal betale skat eller betaler en selskabsskat, der er lavere end den nominelle sats, der finder anvendelse i Det Forenede Kongerige.
- 42 Domstolen opfordrede derfor i præmis 56 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation den forelæggende ret til at efterprøve, om skattesatsen faktisk er den samme, og om der kun er tale om forskellige beskatningsniveauer i visse tilfælde, på grund af en ændring af beskatningsgrundlaget som følge af visse ekstraordinære lempelser.

- 43 Det må således antages, at skattesatsen for udbytte af udenlandsk oprindelse er højere end den skattesats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 39, og at der dermed er en risiko for, at fritagelsesmetoden og modregningsmetoden ikke modsvarer hinanden, under følgende omstændigheder.
- 44 Hvis det hjemmehørende selskab, der udlodder udbytte, er undergivet en nominel skattesats, der er lavere end den nominelle skattesats, som det hjemmehørende selskab, der modtager nævnte udbytte, beskattes med, giver skattefritagelsen for udbytte af indenlandsk oprindelse hos sidstnævnte selskab for det første anledning til en lavere beskatning af udloddet overskud end den beskatning, der ville følge af anvendelsen af modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse, som modtages af samme hjemmehørende selskab, men denne gang af et ikke-hjemmehørende selskab som kun i begrænset omfang beskattes af sit overskud, bl.a. som følge af en lavere nominel skattesats.
- 45 Anvendelsen af fritagelsesmetoden giver således anledning til, at udloddet overskud af indenlandsk oprindelse beskattes med den lavere nominelle skattesats, der finder anvendelse på det udbytteudloddende selskab, mens anvendelsen af modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse giver anledning til, at udloddet overskud beskattes med den højere nominelle skattesats, der finder anvendelse på det udbytteudloddende selskab.
- 46 Skattefritagelsen for udbytte, der udloddes af et hjemmehørende selskab, og anvendelsen af en modregningsmetode på udbytte, der udloddes af et ikke-hjemmehørende selskab, som i lighed med den metode, der er fastsat i den i hovedsagen omhandlede lovgivning, tager hensyn til det faktiske beskatningsniveau af overskud i oprindelsesmedlemsstaten, modsvarer for det andet heller ikke hinanden, hvis overskuddet hos det hjemmehørende selskab, der udlodder udbytte, er undergivet et faktisk beskatningsniveau i den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, som er lavere end den nominelle skattesats, der finder anvendelse i denne stat.
- 47 Skattefritagelsen for udbytte af indenlandsk oprindelse giver nemlig ikke anledning til en skattebyrde for det hjemmehørende selskab, som modtager nævnte udbytte uafhængigt af det faktiske beskatningsniveau, som det overskud, der ligger til grund for udbetalingen af udbytte, har været undergivet. Anvendelsen af modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse medfører derimod en yderligere skattebyrde for det hjemmehørende udbytteudloddende selskab, såfremt det faktiske beskatningsniveau, som overskuddet hos det udbytteudloddende selskab har været undergivet, er lavere end den nominelle skattesats, som overskuddet for det hjemmehørende udbytteudloddende selskab er undergivet.
- 48 I modsætning til fritagelsesmetoden gør modregningsmetoden det således ikke muligt at overføre fordelene af en reduktion af selskabsskatten, som i et tidligere led er indrømmet det udbytteudloddende selskab, til det selskab, som er aktionær i dette.
- 49 Under disse omstændigheder omhandler den efterprøvelse, som Domstolen i præmis 56 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation har opfordret den forelæggende ret til at foretage, såvel de nominelle skattesatser, der finder anvendelse, som de faktiske beskatningsniveauer. Den »skattesats«, som der henvises til i nævnte præmis 56, omhandler nemlig den nominelle skattesats, og de »forskellige beskatningsniveauer [...] på grund af en ændring af beskatningsgrundlaget« omhandler de faktiske beskatningsniveauer. Det er bl.a. som følge af lempelser, der reducerer beskatningsgrundlaget, at det faktiske beskatningsniveau kan være lavere end den nominelle skattesats.
- 50 Hvad angår en eventuel forskel mellem den nominelle skattesats og det faktiske beskatningsniveau, som det hjemmehørende udbytteudloddende selskab er undergivet, fremgår det ganske vist af præmis 56 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, at der ikke er tale om, at fritagelsesmetoden og modregningsmetoden straks ophører med at modsvarer hinanden, så snart der foreligger ekstraordinære tilfælde, hvor udbytte af indenlandsk oprindelse er skattefritaget, selv om det overskud, der ligger til grund for udbetalingen af udbytte, ikke fuldt ud har været undergivet et faktisk

beskatningsniveau, som svarer til den nominelle skattesats. Domstolen præciserede imidlertid, at det påhvilede den forelæggende ret at afgøre, om forskellen mellem det faktiske beskatningsniveau og den nominelle skattesats er ekstraordinær.

- 51 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den forelæggende ret har foretaget den efterprøvelse, som den blev opfordret til i præmis 56 i dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Den forelæggende ret har således fastslået, at i hovedsagen finder den samme nominelle skattesats anvendelse på såvel det hjemmehørende udbytteudloddende selskabs overskud som det hjemmehørende modtagende selskabs overskud. Derimod fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at den omstændighed, som er nævnt i denne doms præmis 46, foreligger, og ikke kun i ekstraordinære tilfælde. Ifølge den forelæggende ret er det faktiske beskatningsniveau for hjemmehørende selskabers overskud i Det Forenede Kongerige nemlig i de fleste tilfælde lavere end den nominelle skattesats.
- 52 Heraf følger, at anvendelsen af modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse, således som den i hovedsagen omhandlede lovgivning foreskriver, ikke sikrer en skattemæssig behandling, som modsvarer den behandling, der følger af anvendelsen af fritagelsesmetoden på udbytte af indenlandsk oprindelse.
- 53 Da situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, for så vidt angår en beskatningsregel som den i hovedsagen omhandlede, hvormed det tilsigtes at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er sammenlignelig med situationen for et selskab, der som aktionær modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, for så vidt som det opnåede overskud i begge tilfælde principielt vil kunne blive genstand for kædebeskatning (jf. dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, præmis 62, og dommen i sagen *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen*, præmis 59), kan den forskellige skattemæssige behandling af de to udbyttekategorier ikke begrundes i en relevant forskel mellem situationerne.
- 54 En lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør derfor en restriktion for etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser som principielt er forbudt i henhold til artikel 49 TEUF og 63 TEUF.
- 55 Ifølge fast retspraksis vil en sådan restriktion kun være tilladt, hvis den er begrundet i et tvingende alment hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at den er egnet til at sikre gennemførelsen af det omhandlede mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. dom af 29.11.2011, sag C-371/10, *National Grid Indus*, Sml. I, s. 12273, præmis 42, og af 1.12.2011, sag C-250/08, *Kommissionen mod Belgien*, Sml. I, s. 12341, præmis 51).
- 56 I denne henseende gjorde Det Forenede Kongerige i den sag, der gav anledning til dommen i sagen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, gældende, at den i hovedsagen omhandlede lovgivning er objektivt begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i den nationale beskatningsordning.
- 57 Det bemærkes, at Domstolen allerede har anerkendt, at hensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (dom af 28.1.1992, sag C-204/90, *Bachmann*, Sml. I, s. 249, præmis 21, af 7.9.2004, sag C-319/02, *Manninen*, Sml. I, s. 7477, præmis 42, og af 23.10.2008, sag C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Sml. I, s. 8061, præmis 43, samt dommen i sagen *Kommissionen mod Belgien*, præmis 70).
- 58 Ifølge fast retspraksis skal det imidlertid være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (dommen i sagen *Kommissionen mod Belgien*, præmis 71 og den deri nævnte retspraksis), idet den direkte karakter af denne sammenhæng desuden skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den omhandlede lovgivning (dom af 27.11.2008, sag C-418/07, *Papillon*, Sml. I, s. 8947, præmis 44, og af 18.6.2009, sag C-303/07, *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Sml. I, s. 5145, præmis 72).

- 59 Med hensyn til det formål, der forfølges med den i hovedsagen omhandlede lovgivning, foreligger der en direkte sammenhæng mellem på den ene side den skattemæssige fordel, dvs. skattegodtgørelsen for så vidt angår udbytte af udenlandsk oprindelse og skattefritagelsen for så vidt angår udbytte af indenlandsk oprindelse, og på den anden side den beskatning, som det udloddede udbytte allerede har været undergivet.
- 60 Hvad angår spørgsmålet, om restriktionen er forholdsmæssig, bemærkes, at selv om anvendelsen af modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse og fritagelsesmetoden på udbytte af indenlandsk oprindelse kan være begrundet med henblik på at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er det imidlertid ikke nødvendigt for at opretholde sammenhængen i den omhandlede beskatningsordning, at der på den ene side tages hensyn til det faktiske beskatningsniveau, som det udloddede udbytte har været undergivet, med henblik på beregningen af den skattemæssige fordel i forbindelse med anvendelsen af modregningsmetoden, og på den anden side kun til den nominelle skattesats, der har fundet anvendelse på det udloddede udbytte, i forbindelse med fritagelsesmetoden.
- 61 Den skattefritagelse, som indrømmes et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, indrømmes nemlig uafhængigt af det faktiske beskatningsniveau, som det overskud, der ligger til grund for udlodningen af udbytte, har været undergivet. For så vidt som nævnte fritagelse har til formål at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er den dermed baseret på den hypotese, at nævnte overskud hos det udbytteudloddende selskab beskattes med den nominelle skattesats. Skattefritagelsen minder således om indrømmelse af en skattegodtgørelse, som beregnes på grundlag af denne nominelle skattesats.
- 62 Med henblik på at sikre sammenhængen i den omhandlede beskatningsordning ville en national lovgivning, som også i forbindelse med modregningsmetoden bl.a. tager hensyn til den nominelle skattesats, som det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, har været undergivet, være egnet til at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte og ville kunne sikre den indre sammenhæng i beskatningsordningen, mens den samtidig ville være mindre indgribende i forhold til etableringsfriheden og de frie kapitalbevægelser.
- 63 I denne forbindelse bemærkes, at Domstolen i præmis 99 i dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, efter at have henvist til, at det i princippet er tilladt for medlemsstaterne at undgå kædebeskatning af udbytte, der modtages af et hjemmehørende selskab, ved at anvende fritagelsesmetoden på udbytte af indenlandsk oprindelse og modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse, fastslog, at den nationale lovgivning, der var omhandlet i hovedsagen, ved beregningen af skattegodtgørelsen i forbindelse med modregningsmetoden tog hensyn til den nominelle skattesats, der fandt anvendelse i den stat, hvor det udbytteudloddende selskab havde hjemsted.
- 64 Det er korrekt, at i forbindelse med anvendelsen af modregningsmetoden kan beregningen af en skattegodtgørelse på grundlag af den nominelle skattesats, som det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, har været undergivet, endvidere medføre en mindre fordelagtig skattemæssig behandling af udbytte af udenlandsk oprindelse, som bl.a. følger af, at der i medlemsstaterne findes forskellige regler vedrørende fastlæggelsen af beskatningsgrundlaget med hensyn til selskabsskat. Det må imidlertid lægges til grund, at når en sådan mindre fordelagtig behandling opstår, følger det af forskellige medlemsstatsers parallelle udøvelse af deres beskatningskompetence, som er forenelig med traktaten (jf. i denne retning Kerckhaert og Morres-dommen, præmis 20, og dom af 15.4.2010, sag C-96/08, CIBA, Sml. I, s. 2911, præmis 25).
- 65 Henset til det ovenstående, skal det første spørgsmål derfor besvares med, at artikel 49 TEUF og 63 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som anvender fritagelsesmetoden på udbytte af indenlandsk oprindelse og modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse, hvis det for det første er godtgjort, at den skattegodtgørelse, som det

udbyttmodtagende selskab indrømmes i forbindelse med modregningsmetoden, svarer til den skat, der faktisk er blevet betalt af det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, og for det andet, at det faktiske beskatningsniveau for selskabers overskud i den omhandlede medlemsstat generelt er lavere end den fastsatte nominelle skattesats.

Det andet spørgsmål

- 66 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om Domstolens svar på det andet og det fjerde spørgsmål i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation også gælder, dels når den udenlandske selskabsskat, som det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, er undergivet, ikke er blevet, eller ikke fuldt ud er blevet betalt af det ikke-hjemmehørende selskab, som udbetaler udbyttet til et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som er et direkte eller indirekte datterselskab af det førstnævnte selskab, dels når ACT-skatten ikke er blevet betalt af det hjemmehørende selskab, som modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, men er blevet betalt af selskabets hjemmehørende moderselskab inden for rammerne af en koncernbeskatningsordning.
- 67 I dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation besvarede Domstolen det andet og det fjerde spørgsmål med, at artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for:
- en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, kan trække den selskabsskat, som det sidstnævnte selskab har betalt forskudsvis, fra den selskabsskat, som det førstnævnte selskab skal betale forskudsvis, hvorimod der i tilfælde, hvor et hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, ikke kan foretages et sådant fradrag af den tilsvarende selskabsskat af det udloddede overskud, som det sidstnævnte selskab har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende
 - en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter hjemmehørende selskaber, som til deres aktionærer udlodder udbytte, der hidrører fra udbytte af indenlandsk oprindelse, som de har modtaget, fritages for forskudsbetaling af selskabsskat, mens hjemmehørende selskaber, som til deres aktionærer udlodder udbytte, der hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, som de har modtaget, har mulighed for at vælge en ordning, hvorefter de kan få den selskabsskat, de har betalt forskudsvis, tilbagebetalt, men herved dels forpligter disse selskaber til at betale denne forskudsskat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, dels ikke giver deres aktionærer ret til en skattegodtgørelse, mens de ville have fået en sådan ved en udlodning foretaget af et hjemmehørende selskab på grundlag af udbytte af indenlandsk oprindelse.
- 68 For det første bemærkes, at når udbytte i medfør af den i hovedsagen omhandlede lovgivning blev udloddet uden for en koncernbeskatningsordning, var det hjemmehørende udbytteudloddende selskab forpligtet til at betale ACT-skat, som udgjorde en form for forskudsbetaling af selskabsskat. Det udloddede udbytte steg dernæst højere op i koncernhierarkiet som fritaget investeringsindkomst, således at der til udbyttet blev knyttet en skattegodtgørelse for den betalte ACT-skat. Skattegodtgørelsen blev modregnet i den forpligtelse til at betale ACT-skat, som påhvilede de selskaber, der befandt sig højere oppe i koncernhierarkiet, ved en senere udlodning af udbytte til deres umiddelbare moderselskab eller til eksterne aktionærer. Når der blev betalt udbytte uden for koncernbeskatningsordningen, påhvilede pligten til at svare ACT-skat således det laveste niveau af selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.
- 69 Det Forenede Kongeriges regering er af den opfattelse, at det ikke er i strid med artikel 49 TEUF og 63 TEUF, at den selskabsskat, som det overskud, der ligger til grund for udbytte af udenlandsk oprindelse, har været undergivet, ikke kan fradrages i den ACT-skat, som skal betales af et moderselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, når det datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, som har udbetalt udbytte til moderselskabet, der er hjemmehørende i Det Forenede

Kongerige, ikke selv har betalt – eller ikke fuldt ud har betalt – selskabsskat af det udloddede udbytte, men denne skat er blevet betalt af et direkte eller indirekte datterselskab af det førstnævnte datterselskab, der ligeledes er hjemmehørende i en medlemsstat. Det er denne regerings opfattelse, at hvis det ikke-hjemmehørende selskab, som udlodder udbytte til sit moderselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, ikke selv har betalt selskabsskat af det udloddede udbytte, foreligger der ikke en kædebeskatning af grænseoverskridende udbytte, som begrundet en skattelempe.

- 70 En sådan argumentation kan ikke tiltrædes.
- 71 I denne forbindelse bemærkes, at et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, for så vidt angår den i hovedsagen omhandlede lovgivnings formål om at undgå økonomisk dobbeltbeskatning befinder sig i en situation, der er sammenlignelig med situationen for et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse. Henset til dette formål fremgår det af svarene på det andet og det fjerde spørgsmål i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, at artikel 49 TEUF og 63 TEUF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som kun for så vidt angår udbytte af udenlandsk oprindelse undlader at tage hensyn til selskabsskat, der allerede er blevet betalt af udloddet udbytte.
- 72 Som det fremgår af denne doms præmis 62, er den pligt, som et hjemmehørende selskab i medfør af en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede har til at betale ACT-skat ved udlodning af overskud, der hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, således kun begrundet, såfremt ACT-skatten svarer til det beløb, der tjener til at udligne den lavere nominelle skattesats, som det overskud, der ligger til grund for udbytte af udenlandsk oprindelse, har været undergivet, i forhold til den nominelle skattesats, der finder anvendelse på det hjemmehørende selskabs overskud.
- 73 I denne forbindelse er det uden betydning, om det ikke-hjemmehørende selskab, som udbetaler udbytte til sit hjemmehørende moderselskab, selv er selskabsskattepligtigt, for så vidt som det udloddede overskud var selskabsskattepligtigt.
- 74 Svarene på det andet og det fjerde spørgsmål, som blev forelagt i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, berøres således ikke af, at det konstateres, at den udenlandske selskabsskat, som det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, har været undergivet, ikke er blevet betalt eller ikke er blevet betalt fuldt ud af det ikke-hjemmehørende selskab, der udbetaler udbyttet til det hjemmehørende selskab, men er blevet betalt af et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som er et direkte eller indirekte datterselskab af det førstnævnte selskab.
- 75 Hvad for det andet angår en koncernbeskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede bemærkes, at når udbytte blev udbetalt af et hjemmehørende selskab inden for rammerne af denne ordning, var dette udbytte ikke undergivet en pligt til at svare ACT-skat og blev ikke betragtet som fritaget investeringsindkomst hos det hjemmehørende selskab, der modtog udbyttet.
- 76 Dette betød, at skønt udbyttet blev overført til et højere niveau i koncernhierarkiet uden nogen pligt til at svare ACT-skat, rådede det sidste hjemmehørende moderselskab, når det skulle udbetale udbytte til aktionærer uden for koncernen, ikke over en skattegodtgørelse til modregning af dets pligt til at svare ACT-skat og var derfor forpligtet til at betale den af udbyttet. Bestemmelserne i ACT-ordningen gjorde det imidlertid muligt for det sidste moderselskab at overføre eventuel overskydende ACT-skat til sine hjemmehørende datterselskaber og at modregne den i koncernens samlede skattebyrde (jf. dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 21-25).

- 77 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering er den nationale lovgivning vedrørende koncernbeskatningsordningen forenelig med artikel 49 TEUF og 63 TEUF, eftersom et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, indrømmes en fritagelse for ACT-skat. Da nævnte hjemmehørende selskab ikke er pligtigt at svare ACT-skat, medfører ordningen ingen økonomisk dobbeltbeskatning.
- 78 I denne forbindelse må det fastslås, at koncernbeskatningsordningen bevirker, at betalingen af ACT-skat – dvs. forskudsbetaling af selskabsskat – overføres til et højere niveau i koncernhierarkiet. Inden for rammerne af en sådan ordning er det bl.a. den pligt, der påhviler koncernens hjemmehørende moderselskab til at betale ACT-skat på det tidspunkt, hvor udbyttet udloddes til aktionærer, der står uden for koncernen, som med hensyn til den del af det udloddede udbytte, der svarer til udbytte af udenlandsk oprindelse, risikerer at medføre økonomisk dobbeltbeskatning.
- 79 Den omstændighed, at det sidste hjemmehørende moderselskab i koncernen betaler ACT-skat af det overskud, der svarer til udbytte af udenlandsk oprindelse, medfører således – som sagsøgerne i hovedsagen og Europa-Kommissionen har fremhævet – at udloddet udbytte selskabsbeskattes for anden gang. Denne beskatning kan ikke modregnes i skattepligten for det ikke-hjemmehørende datterselskab, der udlodder dette udbytte. I en rent national sammenhæng kan den overskydende ACT-skat, som det hjemmehørende moderselskab har betalt, derimod overføres og modregnes i den selskabsskat, som koncernens hjemmehørende datterselskaber er pligtige at betale.
- 80 Henset til den i hovedsagen omhandlede lovgivnings formål om at undgå økonomisk dobbeltbeskatning skal artikel 49 TEUF og 63 TEUF også anses for at være til hinder for en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, for så vidt som denne lovgivning inden for rammerne af koncernbeskatningsordningen ikke tager hensyn til selskabsskat, der allerede er blevet betalt af udloddet udbytte, for så vidt angår udbytte af udenlandsk oprindelse.
- 81 Svarene på det andet og det fjerde spørgsmål, som blev forelagt i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, er derfor de samme, når ACT-skatten ikke er blevet betalt af det hjemmehørende selskab, som modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, men er blevet betalt af selskabets hjemmehørende moderselskab inden for rammerne af en koncernbeskatningsordning.
- 82 Under disse omstændigheder skal det andet spørgsmål besvares med, at Domstolens svar på det andet og det fjerde spørgsmål, som blev forelagt i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, også gælder, når:
- den udenlandske selskabsskat, som det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, har været undergivet, ikke er blevet betalt eller ikke er blevet betalt fuldt ud af det ikke-hjemmehørende selskab, der udbetaler udbyttet til det hjemmehørende selskab, men er blevet betalt af et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som er et direkte eller indirekte datterselskab af det førstnævnte selskab
 - ACT-skatten ikke er blevet betalt af det hjemmehørende selskab, som modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, men er blevet betalt af selskabets hjemmehørende moderselskab inden for rammerne af en koncernbeskatningsordning.

Det tredje spørgsmål

- 83 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at et moderselskab, som inden for rammerne af en koncernbeskatningsordning i strid med EU-rettens regler har skullet betale ACT-skat af den del af sit overskud, som hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, kan anlægge søgsmål med påstand om tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, eller om selskabet alene kan anlægge et erstatningssøgsmål.
- 84 I denne forbindelse bemærkes, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med EU-retten, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved de EU-retlige bestemmelser, som forbyder sådanne afgifter. Medlemsstaten er således i princippet forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med EU-retten (dom af 6.9.2011, sag C-398/09, *Lady & Kid m.fl.*, Sml. I, s. 7375, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).
- 85 Det fremgår af svaret på det andet spørgsmål, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der har til formål at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte, er uforenelig med EU-retten, for så vidt som denne lovgivning inden for rammerne af en koncernbeskatningsordning ikke, for så vidt angår udbytte af udenlandsk oprindelse, tager hensyn til den selskabsskat, som allerede er blevet betalt af det overskud, der ligger til grund for udbetalingen af nævnte udbytte.
- 86 Som det fremgår af denne doms præmis 62 og 72, er den pligt, som et hjemmehørende selskab har til at betale ACT-skat ved udlodning af overskud, der hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, kun begrundet, for så vidt som ACT-skatten svarer til det beløb, der tjener til at udligne den lavere nominelle skattesats, som det overskud, der ligger til grund for udbyttet af udenlandsk oprindelse, har været undergivet, i forhold til den nominelle skattesats, der finder anvendelse på det hjemmehørende selskabs overskud.
- 87 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at et moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som inden for rammerne af en koncernbeskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede i strid med EU-rettens regler har skullet betale ACT-skat af den del af sit overskud, som hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, kan anlægge søgsmål med påstand om tilbagebetaling af denne skat, der er opkrævet med urette, for så vidt som den overstiger den yderligere selskabsskat, som den omhandlede medlemsstat havde ret til at opkræve med henblik på at udligne den lavere nominelle skattesats, som det overskud, der ligger til grund for udbyttet af udenlandsk oprindelse, har været undergivet, i forhold til den nominelle skattesats, der finder anvendelse på det hjemmehørende moderselskabs overskud.

Det fjerde spørgsmål

- 88 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om EU-retten skal fortolkes således, at et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som i et selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland, besidder en kapitalandel, der giver førstnævnte selskab en klar indflydelse på sidstnævnte selskabs beslutninger og mulighed for at træffe afgørelse om dette selskabs drift, kan påberåbe sig artikel 63 TEUF med henblik på at anfægte foreneligheden med EU-retten af en lovgivning i nævnte medlemsstat vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte af udenlandsk oprindelse, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver en afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab.
- 89 Det bemærkes herved, at den skattemæssige behandling af udbytte kan henhøre under artikel 49 TEUF om etableringsfriheden og artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser (dommen i sagen *Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen*, præmis 33, og *Accor*-dommen, præmis 30).

- 90 Hvad angår spørgsmålet, om en national lovgivning henhører under den ene eller anden bestemmelse om fri bevægelighed, følger det af fast retspraksis, at det er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning (dom af 12.9.2006, sag C-196/04, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Sml. I, s. 7995, præmis 31-33, af 12.12.2006, sag C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Sml. I, s. 11673, præmis 37 og 38, af 13.3.2007, sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Sml. I, s. 2107, præmis 26-34, dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 34, og Accor-dommen, præmis 31).
- 91 En national lovgivning, der kun finder anvendelse på kapitalinteresser, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i et selskab og træffe afgørelse om dets drift, henhører under anvendelsesområdet for artikel 49 TEUF om etableringsfriheden (jf. dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 37, dom af 21.10.2010, sag C-81/09, Idryma Typou, Sml. I, s. 10161, præmis 47, Accor-dommen, præmis 32, og dom af 19.7.2012, sag C-31/11, Scheunemann, , præmis 23).
- 92 Nationale bestemmelser, der finder anvendelse på kapitalandele erhvervet med det ene formål at investere uden at ville opnå indflydelse på virksomhedens drift og kontrollen med den, skal derimod alene vurderes på baggrund af de frie kapitalbevægelser (dommen i sagen Haribo Lakritzen Hans Riegel og Österreichische Salinen, præmis 35, Accor-dommen, præmis 32, og Scheunemann-dommen, præmis 23).
- 93 Den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning finder ikke alene anvendelse på udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab på grundlag af en kapitalandel, som giver en klar indflydelse på beslutningerne i det selskab, der udlodder nævnte udbytte, og giver førstnævnte selskab mulighed for at træffe afgørelse om dets drift, men også på udbytte, som modtages på grundlag af en kapitalandel, som ikke giver en sådan indflydelse. For så vidt som den nationale lovgivning vedrører udbytte, som hidrører fra en medlemsstat, gør formålet for nævnte lovgivning det således ikke muligt at fastslå, om lovgivningen overvejende henhører under artikel 49 TEUF eller 63 TEUF.
- 94 Under sådanne omstændigheder tager Domstolen hensyn til de faktiske omstændigheder i det foreliggende tilfælde med henblik på at fastslå, om den situation, der er omhandlet i tvisten i hovedsagen, henhører under den ene eller den anden af de nævnte bestemmelser (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 37 og 38, samt dom af 26.6.2008, sag C-284/06, Burda, Sml. I, s. 4571, præmis 71 og 72, og af 21.1.2010, sag C-311/08, SGI, Sml. I, s. 487, præmis 33-37).
- 95 Domstolen konstaterede således i præmis 37 i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, at de sager, der er udvalgt som prøvesager i forbindelse med den tvist, der verserer for den forelæggende ret, vedrører selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som har modtaget udbytte fra selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, som de kontrollerer 100%. Da der er tale om en kapitalandel, der giver indehaveren heraf en klar indflydelse på beslutningerne i det udbytteudloddende selskab og mulighed for at træffe afgørelse om dets drift, fastslog Domstolen, at det er traktatens bestemmelser om etableringsfrihed, der finder anvendelse i nævnte prøvesager.
- 96 I en sammenhæng som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører den skattemæssige behandling af udbytte, som hidrører fra et tredjeland, skal det imidlertid anses for at være tilstrækkeligt at undersøge den nationale lovgivnings formål med henblik på at vurdere, om den skattemæssige behandling af udbytte, der hidrører fra et tredjeland, henhører under traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser.
- 97 Eftersom traktatens kapitel om etableringsfriheden ikke indeholder bestemmelser, som udvider anvendelsesområdet for dets bestemmelser til situationer, der vedrører etablering i et tredjeland for et selskab med hjemsted i en medlemsstat eller etablering i en medlemsstat for et selskab med hjemsted i et tredjeland (jf. Holböck-dommen, præmis 28, dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I,

s. 9521, præmis 25, Scheunemann-dommen, præmis 33, samt kendelse af 10.5.2007, sag C-102/05, A og B, Sml. I, s. 3871, præmis 29, og kendelsen i sagen Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation, præmis 88), kan en lovgivning vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte, der hidrører fra et tredjeland, således ikke henhøre under artikel 49 TEUF.

- 98 Når det fremgår af formålet med en sådan national lovgivning, at den kun finder anvendelse på kapitalandele, der giver mulighed for at udøve en klar indflydelse på beslutningerne i det omhandlede selskab og træffe afgørelse om dets drift, kan hverken artikel 49 TEUF eller 63 TEUF påberåbes (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 33, 34, 101 og 102, samt kendelse af 10.5.2007, sag C-492/04, Lasertec, Sml. I, s. 3775, præmis 22 og 27; jf. ligeledes kendelsen i sagen A og B, præmis 4 og 25-28).
- 99 En national lovgivning vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra et tredjeland, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab, skal bedømmes på grundlag af artikel 63 TEUF. Et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, kan derfor påberåbe sig denne bestemmelse med henblik på at anfægte en sådan lovgivnings lovlighed, uanset hvor stor en kapitalandel selskabet besidder i det udbytteudloddende selskab, der har hjemsted i et tredjeland (jf. i denne retning A-dommen, præmis 11 og 27).
- 100 Eftersom traktaten ikke udvider etableringsfriheden til tredjelande, bør det undgås, at fortolkningen af artikel 63, stk. 1, TEUF for så vidt angår forbindelserne til tredjelande gør det muligt for erhvervsdrivende, som ikke er omfattet af det territoriale anvendelsesområde for etableringsfriheden, at drage fordel af denne frihed. Der foreligger ikke en sådan risiko i en situation som den i hovedsagen omhandlede. Lovgivningen i den omhandlede medlemsstat vedrører nemlig ikke betingelser for adgang til markedet i et tredjeland for et selskab med hjemsted i nævnte medlemsstat eller betingelser for adgang til markedet i nævnte medlemsstat for et selskab med hjemsted i et tredjeland. Den omhandler udelukkende den skattemæssige behandling af udbytte, der hidrører fra investeringer, som udbyttemodtageren har foretaget i et selskab, der har hjemsted i et tredjeland.
- 101 Det skal tilføjes, at argumentationen fra såvel Det Forenede Kongeriges regering som den tyske, den franske og den nederlandske regering, hvorefter den grundlæggende frihed, der finder anvendelse på den skattemæssige behandling af udbytte, som hidrører fra et tredjeland, ikke blot afhænger af formålet med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning, men også af de særlige omstændigheder i hovedsagen, ville have konsekvenser, der er uforenelige med artikel 64, stk. 1, TEUF.
- 102 Det fremgår således af denne bestemmelse, at artikel 63 TEUF om de frie kapitalbevægelser i princippet omfatter kapitalbevægelser, som vedrører etablering eller direkte investeringer. Sidstnævnte begreber vedrører erhvervelse af kapitalinteresser i en virksomhed i form af aktiebesiddelse, som giver mulighed for faktisk at deltage i driften af og kontrollen med selskabet (jf. Glaxo Wellcome-dommen, præmis 40, og Idryma Typou-dommen, præmis 48).
- 103 Ifølge retspraksis omfatter restriktioner for kapitalbevægelser, som vedrører etablering eller direkte investeringer, ikke blot nationale foranstaltninger, der ved deres anvendelse på kapitalbevægelser til eller fra tredjelande begrænser etablering eller investeringer, men også nationale foranstaltninger, der begrænser udbyttebetalinger, der følger heraf (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 183, og Holböck-dommen, præmis 36).
- 104 Henset til det ovenstående, skal det fjerde spørgsmål derfor besvares med, at EU-retten skal fortolkes således, at et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som i et selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland, besidder en kapitalandel, der giver det en klar indflydelse på sidstnævnte selskabs beslutninger og mulighed for at træffe afgørelse om dette selskabs drift, kan påberåbe sig artikel 63 TEUF med henblik på at anfægte foreneligheden med denne bestemmelse af

en lovgivning i nævnte medlemsstat vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra nævnte tredjeland, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver en afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab.

Det femte spørgsmål

- 105 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om Domstolens svar på det tredje spørgsmål, som blev forelagt i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, også finder anvendelse, når datterselskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater, og til hvilke der ikke har kunnet ske overførsel af ACT-skat, ikke beskattes i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.
- 106 Det bemærkes, at Domstolen i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation som svar på den forelæggende rets tredje spørgsmål fastslog, at artikel 49 TEUF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab kan overføre den ACT-skat, som ikke kan modregnes i den selskabsskat, som dette selskab skal betale for det pågældende regnskabsår eller forudgående eller efterfølgende regnskabsår, til hjemmehørende datterselskaber, med henblik på, at disse datterselskaber kan modregne den i den selskabsskat, de skal betale, hvorimod et hjemmehørende selskab ikke kan overføre sådan skat til ikke-hjemmehørende datterselskaber, som er skattepligtige i denne medlemsstat af det overskud, de har opnået dér.
- 107 Sagsøgerne i hovedsagen har gjort gældende, at Domstolens svar også gælder, når ikke-hjemmehørende datterselskabers overskud, som ikke kan gøres til genstand for en sådan overførsel af overskydende ACT-skat, ikke beskattes i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende, men beskattes i andre medlemsstater. Ifølge sagsøgerne i hovedsagen er det i strid med de formål, der forfølges med den omhandlede nationale lovgivning, at begrænse mekanismen med overførsel af overskydende ACT-skat til datterselskaber, der beskattes i Det Forenede Kongerige. Den i hovedsagen omhandlede ordning burde have foreskrevet en mulighed for at sammenholde den ACT-skat, der er blevet betalt af moderselskabet, med den udenlandske selskabsskat, som det udbytteudloddende datterselskab har betalt, og den burde have tilladt en tilbagebetaling af den overskydende ACT-skat med henblik på at undgå kædebeskatning af selskaberne i koncernen.
- 108 Som Kommissionen har fremhævet, skal der i denne forbindelse sondres mellem den ACT-skat, som den omhandlede medlemsstat ulovligt har opkrævet i strid med de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten, og den ACT-skat, som – således som det fremgår af denne doms præmis 62 og 72 – med rette har kunnet opkræves af et hjemmehørende selskab, der har modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse, da den svarer til den yderligere selskabsskat, der skal betales med henblik på at udligne den lavere nominelle skattesats, som det overskud, der ligger til grund for udbyttet af udenlandsk oprindelse, har været undergivet, i forhold til den nominelle skattesats, der finder anvendelse på det hjemmehørende selskabs overskud.
- 109 Det fremgår af svaret på det tredje spørgsmål i denne sag, at den ACT-skat, der er opkrævet med urette, skal tilbagebetales.
- 110 Hvad derimod angår den ACT-skat, der svarer til den yderligere selskabsskat, som den omhandlede medlemsstat havde ret til at opkræve, bemærkes, at ACT-skat er en forskudsbetaling af selskabsskat i Det Forenede Kongerige. Retten til at overdrage den overskydende ACT-skat til datterselskaber sikrer, at en koncern, der består af selskaber, der er skattepligtige i Det Forenede Kongerige, ikke – blot som følge af, at ACT-skatten eksisterer – betaler skatter, der udgør et større beløb end den samlede skattepligt, der er opstået i Det Forenede Kongerige. En udvidelse af denne ret til ikke-hjemmehørende selskaber, der ikke er skattepligtige i Det Forenede Kongerige, som ville medføre tilbagebetaling af overskydende ACT-skat, ville faktisk berøve Det Forenede Kongerige retten til at opkræve et yderligere beløb i skat på udbytte af udenlandsk oprindelse, der er blevet betalt på

grundlag af overskud, som har været undergivet en nominel skattesats, der er lavere end den sats, der finder anvendelse i Det Forenede Kongerige, og ville dermed bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne i fare (jf. i denne retning dom af 30.6.2011, sag C-262/09, Meilicke m.fl., Sml. I, s. 5669, præmis 33 og den deri nævnte retspraksis).

- 111 Det femte spørgsmål skal derfor besvares med, at Domstolens svar på det tredje spørgsmål, som blev forelagt i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, ikke finder anvendelse, når de datterselskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater, og til hvilke der ikke har kunnet ske overførsel af ACT-skat, ikke beskattes i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

Sagens omkostninger

- 112 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

- 1) **Artikel 49 TEUF og 63 TEUF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som anvender fritagelsesmetoden på udbytte af indenlandsk oprindelse og modregningsmetoden på udbytte af udenlandsk oprindelse, hvis det for det første er godtgjort, at den skattegodtgørelse, som det udbyttedtagende selskab indrømmes i forbindelse med modregningsmetoden, svarer til den skat, der faktisk er blevet betalt af det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, og for det andet, at det faktiske beskatningsniveau for selskabers overskud i den omhandlede medlemsstat generelt er lavere end den fastsatte nominelle skattesats.**
- 2) **Domstolens svar på det andet og det fjerde spørgsmål, som blev forelagt i den sag, der gav anledning til dom af 12. december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (sag C-446/04), gælder også, når:**
 - **den udenlandske selskabsskat, som det overskud, der ligger til grund for det udloddede udbytte, har været undergivet, ikke er blevet betalt eller ikke er blevet betalt fuldt ud af det ikke-hjemmehørende selskab, der udbetaler udbyttet til det hjemmehørende selskab, men er blevet betalt af et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som er et direkte eller indirekte datterselskab af det førstnævnte selskab**
 - **selskabsskat ikke er blevet betalt forskudsvis af det hjemmehørende selskab, som modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, men er blevet betalt af selskabets hjemmehørende moderselskab inden for rammerne af en koncernbeskatningsordning.**
- 3) **EU-retten skal fortolkes således, at et moderselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som inden for rammerne af en koncernbeskatningsordning som den i hovedsagen omhandlede i strid med EU-rettens regler har skullet betale selskabsskat forskudsvis af den del af sit overskud, som hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, kan anlægge søgsmål med påstand om tilbagebetaling af denne skat, der er opkrævet med urette, for så vidt som den overstiger den yderligere selskabsskat, som den omhandlede medlemsstat havde ret til at opkræve med henblik på at udligne den lavere nominelle skattesats, som det overskud, der ligger til grund for udbyttet af udenlandsk oprindelse, har været undergivet, i forhold til den nominelle skattesats, der finder anvendelse på det hjemmehørende moderselskabs overskud.**

- 4) EU-retten skal fortolkes således, at et selskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, og som i et selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland, besidder en kapitalandel, der giver det en klar indflydelse på sidstnævnte selskabs beslutninger og mulighed for at træffe afgørelse om dette selskabs drift, kan påberåbe sig artikel 63 TEUF med henblik på at anfægte foreneligheden med denne bestemmelse af en lovgivning i nævnte medlemsstat vedrørende den skattemæssige behandling af udbytte hidrørende fra nævnte tredjeland, som ikke udelukkende finder anvendelse på situationer, hvor moderselskabet udøver en afgørende indflydelse på det udbytteudloddende selskab.
- 5) Domstolens svar på det tredje spørgsmål, som blev forelagt i den sag, der gav anledning til dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, finder ikke anvendelse, når de datterselskaber, der har hjemsted i andre medlemsstater, og til hvilke der ikke har kunnet ske overførsel af forskudsselskabsskat, ikke beskattes i den medlemsstat, hvor moderselskabet er hjemmehørende.

Underskrifter