

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 10 februari 2011 \*

I de förenade målen C-436/08 och C-437/08,

angående två beslut att begära förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, från Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Österrike), av den 29 september 2008, som inkom till domstolen den 3 oktober 2008, och som omformulerats av nämnda domstol den 30 oktober 2009, i målen

**Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (C-436/08),**

**Österreichische Salinen AG (C-437/08)**

mot

**Finanzamt Linz, meddelar**

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský och T. von Danwitz,

\* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: J. Kokott,  
justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 15 september 2010,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH, genom R. Leitner, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, G. Gahleitner, Steuerberater, och B. Prechtl,
- Österrikes regering, genom J. Bauer och C. Pesendorfer, båda i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom J. Möller och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Nederländernas regering, genom J. Langer, C. Wissels, M. Noort och B. Koopman, samtliga i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom J. Heliskoski, i egenskap av ombud,

- Förenade kungarikets regering, inledningsvis genom V. Jackson, därefter genom S. Hathaway och L. Seeboruth, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,
  
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 november 2010 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### **Dom**

- 1 Respektive begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av unionsrätten.
  
- 2 Respektive begäran har framställts i mål mellan å ena sidan Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (nedan kallat Haribo), ett bolag med begränsat ansvar för delägarna bildat enligt österrikisk rätt, och Österreichische Salinen AG (nedan kallat Salinen), ett enligt österrikisk rätt bildat aktiebolag, och, å andra sidan, Finanzamt Linz (skattemyndigheten i Linz), angående beskattningen i Österrike av utdelning som erhållits från bolag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeland.

## I — Tillämpliga nationella bestämmelser

- 3 I syfte att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning av utdelningar som bolag med eller utan hemvist i landet lämnar till bolag med hemvist i landet föreskrivs i österrikisk lagstiftning att dessa utdelningar under vissa förhållanden antingen ska omfattas av den så kallade undantagandemetoden, vilket innebär att utdelning till det utdelningsmottagande bolaget ska undantas från inkomstskatt för juridiska personer, eller av den så kallade avräkningsmetoden, där den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts på vinst som ligger till grund för lämnade utdelningar räknas av från den inkomstskatt för juridiska personer som det utdelningsmottagande bolaget har att erlagga i Österrike.
  
- 4 I 10 § i 1988 års lag om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. 401/1988), i dess lydelse enligt 2009 års finanslag (BGBl. I, 52/2009) (nedan kallad KStG), vilken enligt 26c § punkt 16 b KStG är tillämplig på samtliga pågående taxeringsförfaranden, föreskrivs följande:

”1) Avkastning på andelar är undantagen från inkomstskatt för juridiska personer. Som avkastning på andelar räknas:

1. Alla slags vinstandelar på grundval av andelar i inhemska kapitalassociationer, ekonomiska inköpsföreningar eller kooperativa producent- och brukarföreningar i form av andelar i bolag eller kooperativ.

...

5. Vinstandelar ... som hänför sig till innehav i ett utländskt bolag som uppfyller de krav som uppställs i bilaga 2 till 1988 års lag om inkomstskatt i enlighet med artikel 2 i [rådets] direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 [om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 255, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25)] och som inte omfattas av punkt 7.
  
6. Vinstandelar ... som hänför sig till innehav i en juridisk person från ett [tredje-land] som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet [av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 1) (nedan kallat EES-avtalet)] ... med vilken hemviststaten har ett omfattande avtal om bistånd med handräckning och indrivning, såvida det inte omfattas av punkt 7.
  
7. Alla slags vinstandelar som hänför sig till ett internationellt kvalificerat andelsinnehav (nedan kallat internationellt andelsinnehav) i den mening som avses i andra stycket [nedan].

2) Ett internationellt andelsinnehav föreligger när skattskyldiga personer ... under en oavbruten period på minst ett år bevisligen innehaft kapitalandelar motsvarande minst en tiondedel av kapitalet [i ett bolag utan hemvist i landet]

...

4) Med avvikelse från första stycket punkt 7 är ... vinstandelar ... på internationella andelsinnehav i den mening som avses i stycke 2 inte undantagna från inkomstskatt för juridiska personer inom ramen för nedanstående bestämmelser om det finns grund för förbundsfinansministern att genom förordning föreskriva detta i syfte att

undvika skatteundandragande och missbruk (22 § i den federala skattelagen). Sådana grunder kan särskilt antas föreligga när

1. den huvudsakliga verksamhet som bedrivs av bolaget utan hemvist i landet direkt eller indirekt består i att uppbära ränta, inkomst av överlåtelse av lös egendom i form av materiella eller immateriella tillgångar i näringsverksamhet, samt inkomst av avyttring av andelar, och
2. inkomsten i bolaget utan hemvist i landet, när det gäller fastställandet av beräkningsunderlaget respektive skattesatsen, inte omfattas av någon utländsk skatt som är jämförbar med den österrikiska inkomstskatten för juridiska personer.

5) Med avvikelse från första stycket punkterna 5 och 6 är vinstandelar inte undantagna från inkomstskatt för juridiska personer om något av följande villkor är uppfyllda:

1. Bolaget utan hemvist i landet omfattas inte faktiskt av någon utländsk direkt eller indirekt skatt som är jämförbar med den österrikiska inkomstskatten för juridiska personer.
2. Vinsten i bolaget utan hemvist i landet omfattas av en utländsk skatt som är jämförbar med den österrikiska inkomstskatten för juridiska personer, där den tillämpliga skattesatsen är mer än 10 procent lägre än den österrikiska inkomstskatten för juridiska personer ...

3. Bolaget utan hemvist i landet i stor utsträckning är personligt eller materiellt undantagen från skatt i utlandet. ...

6) I de fall som avses i fjärde och femte styckena ska, med avseende på vinstandelar, undantaget från en av de utländska skatter som motsvarar [österrikisk] inkomstskatt för juridiska personer medges på följande sätt: Den utländska skatt som tagits ut på [vinst]utdelningen, och som ska ses som en redan påförd skatt, ska på yrkande avräknas från sådan inhemsk inkomstskatt för juridiska personer som belöper på avkastning på alla slags vinstandelar som är hänförliga till det internationella andelsinnehavet. Den avräkningsbara utländska skatten ska inkluderas vid fastställandet av den inkomst från alla slags vinstandelar som är hänförlig till ett internationellt andelsinnehav.”

- 5 Bundesministerium für Finanzen (det federala finansministeriet) offentliggjorde den 13 juni 2008 ett meddelande (BMF-010216/0090-VI/6/2008) till följd av de i punkt 13 nedan redovisade avgöranden som Verwaltungsgerichtshof meddelade den 17 april 2008. Meddelandet avsåg 10 § stycke 2 KStG i dess lydelse innan 2009 års finanslag trädde i kraft. I denna bestämmelse föreskrevs att avkastning på andelar i ett bolag med hemvist i landet var undantagna från inkomstskatt för juridiska personer, medan avkastning på andelar i ett bolag som saknade hemvist i landet var undantagen från skatt endast om avkastningsmottagarens andel av kapitalet i det utdelande bolaget uppgick till minst 25 procent.
- 6 Beträffande utdelning på andelar i kapitalbolag utan hemvist i landet som understeg 25 procent föreskrevs i meddelandet av den 13 juni 2008 att såväl den inkomstskatt för juridiska personer som belöpte på den vinst som delades ut i det utdelande bolagets hemviststat som den källskatt som faktiskt innehållits i den staten skulle avräknas från den inhemska inkomstskatten för juridiska personer, i enlighet med tillämpligt ömsesidigt avtal för att undvika dubbelbeskattning.

7 I detta sammanhang stadgades i meddelandet att den skattskyldige skulle tillhandahålla följande upplysningar för att beviljas avräkning för den utländska skatten från den skatt som skulle erläggas i Österrike:

- Exakt beteckning på den utdelande juridiska person som andelsinnehavet avser.
  
- Exakt uppgift om andelsinnehavets storlek.
  
- Exakt uppgift om den skattesats avseende inkomstskatten för juridiska personer, som tillämpas för den utdelande juridiska personen i dess hemviststat. För det fall normal skattesats inte tillämpas för den juridiska personen i dess hemviststat (utan till exempel en förmånligare skattesats, ett personligt undantag från skatt eller vittgående undantag från skatt/skattelättnader), ska den skattesats som faktiskt tillämpas uppges.
  
- Uppgift om den utländska inkomstskatt för juridiska personer, beräknad på grundval av ovannämnda parametrar, som belöper på dess andel.
  
- Exakt uppgift om den faktiskt tillämpade källskattesatsen (begränsad enligt den källskattesats som gäller enligt dubbelbeskattningsavtalet).
  
- En beräkning av den avräkningsbara skatten.



- 8 Enligt den nationella domstolen är meddelandet av den 13 juni 2008 fortfarande tillämpligt trots de ändringar som skett i lagstiftningen under år 2009.

## II — Målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 9 Haribo uppbar under taxeringsåret 2001 inkomst på en andel i en investeringsfond. Inkomsten bestod bland annat av utdelning från kapitalbolag med hemvist i andra medlemsstater än Republiken Österrike eller i tredjeland. Salinen uppbar liknande inkomst under taxeringsår 2002, och redovisade under det taxeringsåret ett underskott av näringsverksamhet.
- 10 Skattemyndigheten avtog ett yrkande från Haribo och Salinen om att utdelningar från kapitalbolag utan hemvist i landet skulle undantas från skatt, varpå de väckte talan vid den nationella domstolen.
- 11 Den nationella domstolen fann i avgöranden av den 13 januari 2005 att 10 § stycke 2 KStG i dess lydelse före ikraftträdandet av 2009 års finanslag stred mot principen om fri rörlighet för kapital, eftersom den innebar att utdelning från bolag utan hemvist i landet, inbegripet utdelning från bolag med hemvist i tredjeland, beskattades mindre förmånligt än utdelning från bolag med hemvist i landet, utan att denna skillnad i behandling kunde motiveras. Genom en analog tillämpning av de skattebestämmelser som föreskrivs i 10 § stycke 1 KStG för utdelning från inhemska kapitalbolag, behandlade nämnda domstol utdelning som erhållits från kapitalbolag

med hemvist i andra medlemsstater eller tredjeland som avkastning som var undantagen från skatt.

- 12 Finanzamt Linz överklagade dessa avgöranden till Verwaltungsgerichtshof (förvaltningsdomstolen) och gjorde bland annat gällande att andelarna i de inhemska investeringsfonderna inte omfattas av artikel 63 FEUF.
  
- 13 I avgöranden av den 17 april 2008 slog nämnda domstol inledningsvis fast att förvärv och innehav av sådana andelar i bolag utan hemvist i landet som inte ger någon möjlighet att utöva ett betydande inflytande över dessa bolag, även inbegripet det fallet att sådana andelar innehas via investeringsfonder, omfattas av artikel 63 FEUF.
  
- 14 Verwaltungsgerichtshof konstaterade därefter i likhet med den hänskjutande domstolen, att bestämmelserna i 10 § stycke 2 KStG i dess lydelse före ikraftträdandet av 2009 års finanslag stred mot principen om fri rörlighet för kapital och att dessa därför bara fick tillämpas om det skedde i överensstämmelse med unionsrätten. Verwaltungsgerichtshof fann att när det existerar flera tillvägagångssätt som är förenliga med unionsrätten, ska det sätt som bäst återspeglar den nationella lagstiftarens vilja användas.
  
- 15 Verwaltungsgerichtshof fann i detta hänseende att den i förhållande till beskattningen av utdelning från bolag med hemvist i landet mindre förmånliga skattemässiga behandlingen av utdelning från bolag utan hemvist i landet i vilket aktieägaren innehar mindre än 25 procent av kapitalet, bara kunde avhjälpas genom en tillämpning på den förra utdelningskategorin av den metod som innebär att den skatt som påförts utdelning i det utdelande bolagets hemviststat avräknas från den skatt som ska

erläggas i Österrike, medan undantagandemetoden inte kunde användas för detta ändamål.

- 16 Enligt Verwaltungsgerichtshof överensstämmer slutligen avräkningsmetoden bättre med den österrikiska lagstiftarens synsätt än undantagandemetoden. Om det utdelande bolagets hemviststat tar ut en identisk eller högre skatt på utdelningen än den som påförs av aktieägarens hemviststat leder nämligen avräkningsmetoden och undantagandemetoden till samma resultat. Är nivån på den tillämpliga beskattningen i den förstnämnda staten lägre än i aktieägarens hemviststat leder emellertid endast avräkningsmetoden till en beskattning i sistnämnda stat som är lika med skatten på inhemska utdelningar.
  
- 17 Verwaltungsgerichtshof fann att den analoga tillämpningen av den i 10 § stycke 2 KStG föreskrivna undantagandemetoden, enligt lagrummets lydelse före ikraftträdandet av 2009 års finanslag, ledde till att den hänskjutande domstolens avgöranden blev rättsstridiga, varvid den upphävde dessa avgöranden samt återförvisade målen till sistnämnda domstol.
  
- 18 I beslut som inkom till domstolen den 3 oktober 2008 frågade den hänskjutande domstolen EG-domstolen om undantagandemetoden och avräkningsmetoden kan anses likvärdiga i unionsrättsligt hänseende.
  
- 19 Genom 2009 års finanslag ändrades 10 § KStG retroaktivt. Eftersom det i denna nya bestämmelse föreskrivs att undantagandemetoden under vissa förutsättningar även ska tillämpas på utdelning som ett bolag med hemvist i landet erhåller från bolag utan hemvist i landet, begärde EG-domstolen med stöd av artikel 104.5 i sina

rättegångsregler den 8 oktober 2009 ett klarläggande från den hänskjutande domstolen. Denna ombads därvid att precisera vilken inverkan den genomförda lagändringen hade på tolkningsfrågornas utformning.

- 20 I sitt svar av den 30 oktober 2009 på denna begäran om klarläggande omformulerade den nationella domstolen sina frågor i båda målen.
- 21 Den förklarade i mål C-436/08 inledningsvis att undantaget från skatt på utdelning på andelsinnehav understigande 10 procent av kapitalet, det vill säga portföljinnehav, i ett bolag med hemvist i tredjeland som är part i EES-avtalet enligt KStG förutsätter att det föreligger ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning mellan Republiken Österrike och berört tredjeland. Något sådant villkor föreskrivs inte för internationella andelsinnehav i den mening som avses i 10 § stycke 2 KStG.
- 22 Den hänskjutande domstolen underströk därefter att undantaget från skatt på portföljutdelningar som erhållits från bolag utan hemvist i landet men med hemvist i andra medlemsstater än Österrike eller i tredjeland som är part i EES-avtalet, i vilket fall som helst inte är tillämpligt i merparten av fallen på grund av de upplysningar som den skattskyldige måste tillhandahålla skattemyndigheten för att kunna åtnjuta denna skattefördel. Det ankommer nämligen på den skattskyldige att bevisa att de villkor som uppställs i 10 § stycke 5 KStG inte är uppfyllda. Den skattskyldige ska således jämföra skatterna (10 § stycke 5 punkt 1 KStG), avgöra vilken skattesats som är tillämplig (10 § stycke 5 punkt 2 KStG) samt vilka personliga och materiella undantag från skatt som gäller för en juridisk person utan hemvist i landet (10 § stycke 5 punkt 3 KStG), förse sig med däremot svarande underlag och hålla detta tillgängligt

för skattemyndigheten i fall av kontroll från dess sida. Vad särskilt gäller andelar i investeringsfonder är det praktiskt taget omöjligt att bevisa att de villkor som uppställs i 10 § stycke 5 KStG inte är uppfyllda.

- 23 Den ståndpunkt som Verwaltungsgerichtshof gav uttryck för i sina avgöranden av den 17 april 2008, nämligen att undantagandemetoden och avräkningsmetoden alltid ska anses likvärdiga, delas inte av den hänskjutande domstolen.
- 24 Den hänskjutande domstolen påpekade slutligen att lagstiftaren inte föreskrivit någon skattefördel i 10 § KStG till förmån för utdelning på andelsinnehav understigande 10 procent av kapitalet i juridiska personer med hemvist i tredjeland och att gränsen under vilken denna fördel inte medgavs tidigare var 25 procent. Om denna lagstiftning strider mot unionsrätten ska den hänskjutande domstolen normalt sett tillämpa avräkningsmetoden i enlighet med Verwaltungsgerichtshofs dom av den 17 april 2008.
- 25 Mot denna bakgrund beslutade Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, att vilandeförklara det mål som vid EU-domstolen har målnummer C-436/08, och ställa följande omformulerade tolkningsfrågor till densamma:

”1) Strider det mot [unionsrätten] att utdelning på utländska portföljinnehav från EES-länder undantas från skatt bara om det föreligger ett avtal om bistånd vid handräckning och indrivning, medan undantagande från skatt på utdelning på

internationella andelsinnehav (även i fråga om utdelning från tredjeland och så även vid ett byte till avräkningsmetoden) inte är kopplat till dessa förutsättningar?

- 2) Strider det mot [unionsrätten] att avräkningsmetoden ska tillämpas vid utdelning på utländska portföljinnehav från EU- och EES-länder om inte förutsättningarna för en tillämpning av undantagandemetoden är uppfyllda, trots att det är omöjligt eller nästintill omöjligt för andelsägaren dels att bevisa att förutsättningarna för en tillämpning av undantagandemetoden (likvärdig beskattning, nivån på den utländska skattesatsen, avsaknad av undantagande från skatt eller skattskyldighet för den utländska juridiska personen) är uppfyllda, dels att lämna de upplysningar som krävs för avräkning av den utländska inkomstskatten?
  
- 3) Strider det mot [unionsrätten] att det beträffande avkastning på andelsinnehav i tredjeland i lagen varken föreskrivs något undantagande från inkomstskatt för juridiska personer eller någon avräkning för den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts, för det fall andelsinnehavet understiger 10 procent (25 procent), medan avkastning på inhemska andelsinnehav är undantagen från skatt oberoende av andelsinnehavets omfattning?
  
- 4) a) I den mån fråga 3 besvaras jakande, strider det då mot [unionsrätten] att en nationell myndighet till förebyggande av diskriminering av andelsinnehav i tredjeland tillämpar avräkningsmetoden, varvid bevisningen avseende den skatt (för juridiska personer) som redan erlagts i utlandet till följd av det ringa andelsinnehavet inte alls eller endast med oproportionerligt stor ansträngning kan förebringas, eftersom detta resultat enligt ett avgörande från österrikiska Verwaltungsgerichtshof är det som kommer närmast lagstiftarens

(hypotetiska) vilja, medan redan blott underlåtenheten att tillämpa det diskriminerande kravet på ett 10-procentigt (25-procentigt) andelsinnehav när det gäller utdelning från tredjeland skulle leda till undantag från skatt?

- b) I den mån fråga 4 a besvaras jakande, strider det då mot [unionsrätten] att avkastning på andelsinnehav i tredjeland inte får undantas från skatt om andelsinnehavet understiger 10 procent (25 procent), medan undantagande från skatt beträffande avkastning på andelsinnehav som överstiger 10 procent (25 procent) inte är knutet till ett krav på att det ska finnas ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning?
- c) I den mån fråga 4 a besvaras nekande, strider det då mot [unionsrätten] att avräkning för utländsk skatt för juridiska personer inte får tillämpas på avkastning på andelsinnehav i tredjeland om andelsinnehavet understiger 10 procent (25 procent), trots att en – för vissa fall föreskriven – avräkning för skatt vid avkastning på andelsinnehav i tredjeland inte är knuten till ett krav på att det ska finnas ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning när andelsinnehavet överstiger 10 procent (25 procent)?”

<sup>26</sup> Den hänskjutande domstolen har i mål C-437/08 påpekat att Verwaltungsgerichtshof i sitt avgörande av den 17 april 2008 inte tog ställning till huruvida den skatt som ska avräknas inte bara omfattar den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat, utan även den källskatt som nämnda stat har innehållit i enlighet med ett tillämpligt avtal för att undvika dubbelbeskattning.

- 27 Eftersom det dessutom är fråga om ett taxeringsår under vilket det utdelningsmottagande bolaget med hemvist i landet har redovisat ett underskott av näringsverksamhet, uppkommer frågan huruvida skattemyndigheten i syfte att undvika diskriminering på grund av en skillnad i behandlingen av utdelning från bolag utan hemvist i landet och utdelning från bolag med hemvist i landet, inte borde medge att avräkningen för skatt som erlagts i utlandet får sparas till senare taxeringsår.
- 28 Mot denna bakgrund beslutade Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, att vilandeförklara det mål som vid EU-domstolen har målnummer C-437/08, och ställa följande omformulerade tolkningsfrågor till densamma:
- ”1) Strider det mot [unionsrätten] att avräkningsmetoden ska tillämpas på utdelning från utlandet i de fall där metodskiftet aktualiseras, men att det i fråga om den inkomstskatt för juridiska personer respektive den källskatt som ska avräknas inte samtidigt medges att avräkningen får sparas till kommande år och det inte medges någon gottgörelse under det år som underskott redovisas?
- 2) Strider det mot [unionsrätten] att avräkningsmetoden ska tillämpas på utdelning från tredjeland, eftersom detta resultat enligt ett avgörande av den österrikiska Verwaltungsgerichtshof är det som ligger närmast lagstiftarens (hypotetiska) vilja, samtidigt som det inte medges att avräkningen får sparas till kommande år och det inte medges någon gottgörelse under det år som underskott redovisas?”
- 29 Domstolens ordförande beslutade den 16 januari 2009 att förena målen C-436/08 och C-437/08 vad gäller det skriftliga och det muntliga förfarandet samt domen.



- 30 Med hänsyn till omformuleringen av tolkningsfrågorna i den hänskjutande domstolens svar av den 30 oktober 2009 på begäran om klarläggande som riktats till densamma, beslutade EG-domstolen den 18 november 2009 att återuppta det skriftliga förfarandet i förevarande mål.

### III — Prövning av tolkningsfrågorna

#### *A — Angående den frihet som är i fråga i målen vid den nationella domstolen*

- 31 Inte i någon av de frågor som har ställts i respektive mål anges några precisa bestämmelser i FEU-fördraget som fordrar en tolkning för att den nationella domstolen ska kunna döma i de mål som är anhängiggjorda vid densamma. Nämnade frågor avser uteslutande unionsrätten och då i generella termer.
- 32 Enligt fast rättspraxis gäller att domstolen, då tolkningsfrågorna är oklart formulerade, ur samtliga uppgifter som den nationella domstolen tillhandahållit och ur handlingarna i målet kan hämta de gemenskapsrättsliga uppgifter som det med hänsyn till tvisteföremålet är nödvändigt att tolka (dom av den 18 november 1999 i mål C-107/98, Teckal, REG 1999, s. I-8121, punkt 34, och av den 23 januari 2003 i mål C-57/01, Makedoniko Metro och Michaniki, REG 2003, s. I-1091, punkt 56).

- 33 Det ska i detta avseende erinras om att den skattemässiga behandlingen av utdelningar kan omfattas av såväl artikel 49 FEUF om etableringsfrihet som av artikel 63 FEUF om fri rörlighet för kapital (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, REG 2006, s. I-11753, punkt 36).
- 34 Frågan huruvida en nationell lagstiftning omfattas av den ena eller andra fria rörligheten ska enligt numera fast rättspraxis avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, *Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas*, REG 2006, s. I-7995, punkterna 31–33, av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, *Fidium Finanz*, REG 2006, s. I-9521, punkterna 34 och 44–49, av den 12 december 2006 i mål C-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, REG 2006, s. I-11673, punkterna 37 och 38, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 36, samt dom av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, REG 2007, s. I-2107, punkterna 26–34).
- 35 Domstolen har i detta avseende redan slagit fast att en nationell lagstiftning som endast ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, omfattas av fördragets bestämmelser om etableringsfrihet (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 37, och dom av den 21 oktober 2010 i mål C-81/09, *Idryma Typou*, REU 2010, s. I-10161, punkt 47). Däremot ska de nationella bestämmelser som är tillämpliga på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av företaget bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 38, och dom av den 17 september 2009 i mål C-182/08, *Glaxo Wellcome*, REG 2009, s. I-8591, punkterna 40 och 45–52).

- 36 Domstolen konstaterar i förevarande fall för det första att de båda målen vid den nationella domstolen avser beskattningen i Österrike av utdelning som bolag med hemvist i landet erhåller på sina andelsinnehav i bolag utan hemvist i landet, där innehaven understiger 10 procent av kapitalet i sistnämnda bolag. Andelsinnehav av en sådan storlek ger inte någon möjlighet att utöva bestämmande inflytande över de beslut som fattas i de berörda bolagen eller att avgöra hur deras verksamhet ska bedrivas.
- 37 Domstolen konstaterar för det andra att det i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen görs en skillnad på grund av om utdelningarna är av inhemskt ursprung eller ej när de härrör från andelsinnehav som understiger 10 procent av kapitalet i det utdelande bolaget. Portföljutdelningar undantas nämligen alltid från inkomstskatt för juridiska personer när berörda andelar innehas i bolag med hemvist i landet enligt 10 § stycke 1 punkt 1 KStG. Däremot ger portföljutdelningar varken rätt till undantag från skatt eller till avräkning för skatt som erlagts på vinster som ligger till grund för utdelningen om det aktuella andelsinnehavet avser bolag med hemvist i tredjeland som är part i EES-avtalet, med vilket det inte ingåtts något avtal om bistånd vid handräckning och indrivning, med tillämpning av 10 § stycke 1 punkt 6 KStG, eller i bolag med hemvist i ett annat tredjeland. När det gäller portföljutdelningar från andra medlemsstater eller stater som är parter i EES-avtalet med vilka ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning har ingåtts, ska avräkningsmetoden och inte undantagandemetoden tillämpas på dessa när vinsten i det utdelande bolaget de facto i det bolagets hemviststat inte har påförts någon inkomstskatt för juridiska personer som är jämförbar med den som gäller i Österrike, i enlighet med 10 § stycke 5 KStG.
- 38 Under dessa förhållanden omfattas en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen enbart av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

B — *Frågorna i mål C-436/08*

1. Den första frågan

<sup>39</sup> Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken undantag från skatt på portföljutdelningar från bolag med hemvist i de stater som är parter i EES-avtalet villkoras med att det föreligger ett omfattande avtal om bistånd vid handräddning och indrivning, medan något sådant villkor inte uppställs för ”internationella andelsinnehav”.

a) Upptagande till sakprövning

<sup>40</sup> Den österrikiska regeringen anser att frågan inte kan tas upp till prövning. Den har understrukt att klaganden i målet vid den nationella domstolen, enligt redogörelsen för de faktiska omständigheterna i begäran om förhandsavgörande, innehar andelar i investeringsfonder vilkas tillgångar inte omfattar andelar i bolag med säte i något tredjeland som är part i EES-avtalet. Frågan saknar därmed samband med föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen.

<sup>41</sup> Domstolen erinrar i detta hänseende om att i ett förfarande enligt artikel 267 FEUF, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EU-domstolen, är det den nationella domstolen som ska bedöma omständigheterna i målet. Det ankommer också uteslutande på den nationella domstol vid vilken

tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av omständigheterna i målet, bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser tolkningen av gemenskapsrätten (se, bland annat, dom av den 22 oktober 2009 i de förenade målen C-261/08 och C-348/08, Zurita García och Choque Cabrera, REG 2009, s. I-10143, punkt 34 och där citerad rättspraxis).

- 42 Domstolen får underlåta att besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt endast då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller när frågan är hypotetisk eller när domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (se, bland annat, dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra, REG 2001, s. I-2099, punkt 39, av den 22 januari 2002 i mål C-390/99, Canal Satélite Digital, REG 2002, s. I-607, punkt 19, samt domen i det ovannämnda målet Zurita García och Choque Cabrera, punkt 35).
- 43 Det har i begäran om förhandsavgörande förklarats att klaganden i målet vid den nationella domstolen under det aktuella taxeringsåret erhöll portföljutdelning från kapitalbolag med säte i andra medlemsstater än Republiken Österrike och tredjeländer. Det får dock anses att den nationella domstolen när den talar om andelsinnehav i bolag med hemvist i "tredjeländ" använder detta begrepp för andra länder än "medlemsstater". Hänvisningen till tredjeländ ska under dessa förhållanden anses omfatta även de stater som är parter i EES-avtalet.
- 44 Eftersom den nationella domstolen anser det vara oklart huruvida den nationella lagstiftning som är tillämplig för portföljutdelning på andelsinnehav i bolag med hemvist i de stater som är parter i EES-avtalet är förenlig med unionsrätten, och eftersom begäran om förhandsavgörande inte innehåller några uppgifter angående den

omständigheten att klaganden i det nationella målet saknar andelsinnehav i sådana bolag, är det inte uppenbart att den tolkning som begärts av unionsrätten saknar relevans för det avgörande som den nationella domstolen har att meddela.

45 Begäran om förhandsavgörande kan följaktligen tas upp till sakprövning.

#### b) Prövning i sak

##### i) Inledande synpunkter

46 Genom artikel 63.1 FEUF har det skett en liberalisering av kapitalrörelser medlemsstaterna emellan och mellan medlemsstaterna och tredjeländer. För det ändamålet föreskrivs i denna artikel att inom ramen för kapitlet med rubriken "Kapital och betalningar" i FEU-fördraget ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeländ vara förbjudna.

47 Den nationella domstolen har ställt sin fråga i syfte att få en tolkning av artikel 63 FEUF för sin bedömning av huruvida denna artikel tillåter den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, enligt vilken utdelningar från "internationella andelsinnehav" – det vill säga andelsinnehav på minst 10 procent av kapitalet i bolag utan hemvist i landet – behandlas förmånligare i skattemässigt hänseende än portföljutdelningar till bolag med hemvist i tredjeländer som är parter i EES-avtalet.

48 Som den österrikiska, den tyska och den nederländska regeringen samt kommissionen har hävdat ska det dock i ett sådant fall som det i målet vid den nationella domstolen ske en jämförelse mellan, å ena sidan, den skattemässiga behandling som förbehålls portföljutdelning från bolag med hemvist i landet och, å andra sidan, den skattemässiga behandlingen av portföljutdelning från bolag med hemvist i de tredje-länder som är parter i EES-avtalet. Artikel 63 FEUF utgör nämligen i princip hinder mot att en medlemsstat behandlar utdelning från bolag med hemvist i ett tredjeland respektive utdelning från bolag med säte i nämnda medlemsstat olika (se beslut av den 4 juni 2009 i de förenade målen C-439/07 och C-499/07, KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, REG 2009, s. I-4409, punkt 71). Denna artikel äger däremot som sådan ingen tillämpning när inkomst från ett tredjeland respektive inkomst från ett annat tredjeland behandlas olika.

49 Förevarande fråga fordrar således en prövning av huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken portföljutdelning på andelsinnehav i bolag med hemvist i landet alltid undantas från inkomstskatt för juridiska personer med tillämpning av 10 § stycke 1 punkt 1 KStG, medan det följer av 10 § stycke 1 punkt 6 KStG att portföljutdelning från ett bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet omfattas av detta undantag från skatt endast om Republiken Österrike och det aktuella tredjelandet har ingått ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning.

ii) Huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelser

50 Det följer av fast rättspraxis att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF omfattar sådana åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i denna medlemsstat eller

som kan avhålla personer med hemvist i landet från att investera i andra stater (dom av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 24, och av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 40).

- 51 När det gäller frågan huruvida en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en restriktion för kapitalrörelser, konstaterar domstolen att bolag med hemvist i landet som erhåller portföljutdelning från ett bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, till skillnad från bolag med hemvist i landet som erhåller portföljutdelning från bolag med hemvist i landet, är föremål för ett extra villkor – nämligen att det ska föreligga ett omfattande avtal om bistånd med handräckning och indrivning mellan Republiken Österrike och det aktuella tredjelandet – för att de ska kunna åtnjuta undantaget från inkomstskatt för juridiska personer. Med hänsyn till att det uteslutande ankommer på de berörda staterna att besluta om att ingå avtal, kan villkoret att det ska finnas ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning de facto leda till att portföljutdelning från ett bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet permanent utesluts från undantaget från inkomstskatt för juridiska personer (se, analogt, dom av den 28 oktober 2010 i mål C-72/09, *Établissements Rimbaud*, REU 2010, s. I-10659, punkt 25).
- 52 De villkor som föreskrivs i den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande lagstiftningen för portföljutdelningar från bolag med hemvist i de tredjeländer som är parter i EES-avtalet, som uppbärs av bolag med hemvist i Österrike, leder alltså till att investeringar i förstnämnda bolag som de sistnämnda bolagen skulle kunna göra blir mindre attraktiva än en investering i ett bolag med hemvist i Österrike eller i en annan medlemsstat. En sådan skillnad i behandling kan avhålla bolag med hemvist i Österrike från att förvärva aktier i bolag med hemvist i de tredjeländer som är parter i EES-avtalet.



53 Nämnda lagstiftning utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital mellan en medlemsstat och vissa tredjeländer, vilken i princip är otillåten enligt artikel 63 FEUF.

54 Det ska dock prövas huruvida denna restriktion för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med beaktande av fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

iii) Huruvida bestämmelsen eventuellt kan motiveras

55 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska ”bestämmelserna i artikel 63 [FEUF] [inte] påverka medlemsstaternas rätt att ... tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort”.

56 Denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital och ska därför tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort, eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital, automatiskt är förenlig med fördraget (se dom av den 11 september 2008 i mål C-11/07, Eckelkamp m.fl., REG 2008, s. I-6845, punkt 57, och av den 22 april 2010 i mål C-510/08, Mattner, REU 2010, s. I-3553, punkt 32).

- 57 Det i nämnda bestämmelse föreskrivna undantaget begränsas nämligen i sin tur av artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella bestämmelser som avses i punkt 1 i denna artikel "inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en för-täckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63".
- 58 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från diskrimineringar som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Av rättspraxis fram-går dock att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i förevarande fall endast kan vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om den däri föreskrivna skillnaden i behandling mellan portföljutdelningar från bolag med hemvist i landet och portföljutdelningar från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, rör situationer som inte är objektivt lika eller om skillna-den kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 43, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 29, av den 8 september 2005 i mål C-512/03, Blanckaert, REG 2005, s. I-7685, punkt 42, och av den 19 novem-ber 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 49).
- 59 Domstolen erinrar om att situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utdel-ning från utlandet är jämförbar – med avseende på en sådan skattebestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, som införts i syfte att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av utdelade vinster – med situationen för ett aktieä- gande bolag som erhåller inhemsk utdelning, i den mån som de vinster som realise-rats i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattning (se domen i det ovan-nämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62).
- 60 Artikel 63 FEUF innebär under dessa förhållanden att en medlemsstat som tillämpar ett system för undvikande av ekonomisk dubbelbeskattning när det gäller utdelning till bolag med hemvist i landet från andra bolag med hemvist i landet, är skyldig att

tillämpa en likvärdig behandling för utdelningar till bolag med hemvist i landet från bolag med hemvist i de tredjeländer som är parter i EES-avtalet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72).

- 61 I den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föreskrivs emellertid inte någon sådan likvärdig behandling. Medan ekonomisk dubbelbeskattning systematiskt undviks enligt denna lagstiftning när det gäller inhemska portföljutdelningar till ett bolag med hemvist i landet, tillåter den inte att sådan dubbelbeskattning undanröjs eller lindras när ett bolag med hemvist i landet erhåller portföljutdelning från ett bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet och med vilket Republiken Österrike inte har ingått något omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning. I sistnämnda fall föreskrivs i nämnda nationella lagstiftning varken undantag från skatt på erhållen utdelning, eller avräkning för skatt som erlagts i det berörda tredjelandet på de sålunda utdelade vinsterna, trots att behovet av att undvika ekonomisk dubbelbeskattning är detsamma för bolag med hemvist i landet, oavsett om de erhåller utdelning från bolag med hemvist i landet eller från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet.
- 62 Härav följer att skillnaden i behandling, när det gäller inkomstskatt för juridiska personer, mellan inhemska utdelningar och utdelningar från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet inte kan motiveras av att situationerna skiljer sig åt beträffande den ort där kapitalet har investerats.
- 63 Domstolen ska dessutom pröva huruvida den restriktion som följer av en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, *ELISA*, REG 2007, s. I-8251, punkt 79).

- 64 Den österrikiska, den tyska, den italienska och den nederländska regeringen samt Förenade kungarikets regering har i detta avseende förklarat att avsaknaden av ett sådant samarbete mellan de berörda behöriga myndigheterna som det som följer av rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) har en medlemsstat rätt att som villkor för undantaget från skatt på portföljutdelningar från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet kräva att det föreligger ett avtal med det berörda tredjelandet om ömsesidigt bistånd med handräckning. Kontrollen av den skatt som det utdelande bolaget har erlagt innebär nämligen ett utbyte av upplysningar med skattemyndigheterna i den stat i vilken nämnda bolag har sitt hemvist.
- 65 Domstolen erinrar om att den rättspraxis som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom unionen inte kan tillämpas i alla delar på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang (se domarna i de ovannämnda målen A, punkt 60, och kommissionen mot Italien, punkt 69).
- 66 Det ska i detta sammanhang påpekas att det samarbete mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter som inrättas genom direktiv 77/799 inte existerar mellan dessa myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, såvida inte detta land gjort ett åtagande om ömsesidigt bistånd (se domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 70, och *Établissements Rimbaud*, punkt 41).
- 67 Av detta följer att när det i nationell lagstiftning uppställs vissa villkor för att en skattefordel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att upplysningar inhämtas från myndigheterna i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, har en medlemsstat i princip rätt att inte bevilja förmånen om det visar sig omöjligt att få tillgång till dessa upplysningar från nämnda myndigheter, särskilt på grund av att det inte finns någon avtalsmässig skyldighet för de utländska

myndigheterna att lämna ut dem (domen i det ovannämnda målet *Établissements Rimbaud*, punkt 44).

- 68 Av den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen följer att 10 § stycke 5 KStG utesluter undantag från skatt på portföljutdelning från bolag med hemvist i de tredjeländer som är parter i EES-avtalet när vinsterna i det utdelande bolaget de facto inte har påförts någon inkomstskatt för juridiska personer i det berörda tredjelandet, som är jämförbar med den i Österrike tillämpliga inkomstskatten för juridiska personer. Det kan därmed anses att villkoren för en tillämpning av undantaget från skatt inte kan kontrolleras av den berörda medlemsstaten i avsaknad av en avtalad skyldighet för tredjelandet att tillhandahålla vissa upplysningar till skattemyndigheterna i nämnda medlemsstat.
- 69 Härav följer att en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken undantag från skatt på utdelning från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet villkoras med att det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd med det aktuella tredjelandet, kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som är kopplade till hur pass effektiv skattekontrollen är och till bekämpandet av skattebedrägeri.
- 70 Även om en restriktion för en fri rörlighet är lämplig med hänsyn till det eftersträvade målet med densamma får den emellertid inte gå längre än vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se domen i det ovannämnda målet *ELISA*, punkt 82 och där angiven rättspraxis). Domstolen ska därför pröva huruvida den restriktion som följer av en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är förenlig med proportionalitetsprincipen.
- 71 Domstolen konstaterar i detta hänseende för det första att det med hänsyn till ovanstående överväganden i princip är tillåtet för en medlemsstat att villkora undantaget

från skatt på utdelning från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet med att det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd med den staten. Att sådan lagstiftning är proportionerlig påverkas alltså inte enbart av den anledningen att en medlemsstat inte har uppställt något sådant krav för undantaget från skatt avseende utdelning på andelsinnehav uppgående till minst 10 procent av kapitalet i det utdelande bolaget.

- 72 Det ska för det andra konstateras att den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen som villkor för undantaget från skatt på portföljutdelning från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet kräver att det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd med denna stat inte bara på administrativ nivå utan också i fråga om indrivning.
- 73 Endast förekomsten av ett avtal om ömsesidigt administrativt bistånd kan anses nödvändigt för att den berörda medlemsstaten ska kunna kontrollera nivån på den faktiska beskattningen av ett utdelande bolag som saknar hemvist i landet. Den ifrågavarande bestämmelsen rör nämligen beskattningen i Österrike, närmare bestämt påförande av inkomstskatt för juridiska personer på inkomst som bolagen med hemvist i landet erhåller i Österrike. De österrikiska myndigheternas indrivning av sådan skatt fordrar inte något bistånd från myndigheterna i tredjeland.
- 74 Det argument som framförts av den österrikiska regeringen under förhandlingen, att biståndet avseende indrivningen behövs när den skattskyldige lämnar landet, ska avfärdas. Som generaladvokaten påpekar i punkt 90 i sitt förslag till avgörande är hypotesen att den skattskyldige lämnar landet alltför långsökt för att kunna motivera ett undantagslöst krav på att det ska föreligga ett avtal om ömsesidigt bistånd beträffande indrivning för att den ekonomiska dubbelbeskattningen av portföljutdelningar från ett tredjeland som är part i EES-avtalet ska underlåtas.

- 75 Den första frågan som ställts ska därmed besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken det föreskrivs ett undantag från inkomstskatt för juridiska personer avseende portföljutdelning på andelsinnehav i bolag med hemvist i landet, och enligt vilken detta undantag när det gäller portföljutdelning från bolag med hemvist i de tredjeländer som är parter i EES-avtalet villkoras med att det föreligger ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning mellan den aktuella medlemsstaten och det aktuella tredjelandet, eftersom det är tillräckligt att det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd avseende handräckning för att ändamålen med den ifrågavarande lagstiftningen ska uppnås.

## 2. Den andra frågan

### a) Inledande synpunkter

- 76 Den nationella domstolen har erinrat om att enligt 10 § KStG omfattas portföljutdelningar från bolag med hemvist i landet, från bolag med hemvist i andra medlemsstater och från bolag med hemvist i tredjeländer som är parter i EES-avtalet av undantag från skatt förutsatt att det föreligger ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning. Enligt den nationella domstolen är dock undantaget från skatt på utdelning från bolag utan hemvist i landet inte tillämpligt på lejonparten av fallen på grund av de upplysningar som det utdelningsmottagande bolaget är skyldigt att lämna till skattemyndigheten för att åtnjuta denna fördel. Avräkningsmetoden är således generellt tillämplig på utdelningar från bolag som saknar hemvist i landet. Enligt den nationella domstolen kan den skattskyldige endast med svårighet förebringa bevisning om den avräkningsbara utländska skatten.

- 77 Den nationella domstolen har sålunda ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid nämnda domstol, enligt vilken avräkningsmetoden ska tillämpas på portföljutdelning från bolag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeländer som är parter i EES-avtalet, om det inte visas att villkoren för tillämpningen av undantaget från skatt är uppfyllda, fastän det är mycket svårt eller till och med omöjligt för aktieägaren att antingen bevisa att dessa villkor är uppfyllda – det vill säga att beskattningen är jämförbar, nivån på den utländska skattesatsen samt, avsaknaden av personliga eller materiella undantag för den juridiska person som saknar hemvist i landet – eller att lämna de upplysningar som krävs för att avräkning för den utländska inkomstskatten för juridiska personer ska kunna medges.
- 78 Domstolens svar bör ge den nationella domstolen utrymme att bedöma för det första huruvida den ”övergång” från undantagandemetoden till avräkningsmetoden som föreskrivs i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är förenlig med artikel 63 FEUF när mottagaren av utdelningen från bolag som inte har hemvist i landet inte har tillgång till viss bevisning och, för det andra, huruvida en avräkningsmetod som innebär att nämnda utdelningsmottagare åläggs betydande eller orimliga administrativa bördor är förenlig med nämnda artikel.

b) Frågan huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelserna

- 79 Enligt 10 § stycke 1 punkt 1 KStG gäller undantaget från inkomstskatt för juridiska personer portföljutdelning till bolag med hemvist i Österrike. Enligt 10 § stycke 1 punkterna 5 och 6 och stycke 5 KStG undviks inte den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelning från bolag med hemvist i andra medlemsstater än Republiken Österrike eller i de tredjeländer som är parter i EES-avtalet genom undantaget från skatt eller genom avräkningsmetoden, såvida inte mottagaren av dessa utdelningar



kan bevisa den nivå på beskattningen av de bolag som lämnar sådana utdelningar som tillämpas i deras hemviststater.

80 Den skillnad i behandling som gäller för portföljutdelningar leder till att bolag med hemvist i Österrike avhålls från att investera sitt kapital i bolag med hemvist i andra medlemsstater eller i tredjeländer som är parter i EES-avtalet. Eftersom utdelning från bolag med hemvist i andra medlemsstater än Österrike eller i tredjeländer som är parter i EES-avtalet skattemässigt behandlas mindre förmånligt i Österrike än utdelning från ett bolag med hemvist där, är nämligen aktierna i förstnämnda bolag mindre attraktiva för investerare med hemvist i Österrike än aktier i bolag med hemvist i denna sistnämnda stat.

81 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen medför alltså en restriktion för kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstaterna och tredjeländer som i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.

82 Det ska dock prövas om en sådan restriktion för den fria rörligheten för kapital kan motiveras med hänvisning till fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

c) Frågan huruvida åtgärden eventuellt kan vara motiverad

83 Av den rättspraxis som anges i punkt 58 i förevarande dom framgår att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen bara kan anses förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om

skillnaden i behandlingen rör situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.

- 84 Det ska härvid för det första erinras om att när det gäller en sådan skattebestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken är avsedd att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst, är situationen för det aktieäggande bolag som erhåller utdelning från utlandet jämförbar med situationen för ett aktieäggande bolag som erhåller inhemsk utdelning eftersom de realiserade vinsterna i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattning (se domen i det ovan nämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62).
- 85 Artikel 63 FEUF innebär under dessa förhållanden att en medlemsstat som tillämpar ett system för att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning när utdelningar till personer med hemvist i landet lämnas av bolag med hemvist i landet, ska tillämpa en likvärdig behandling på utdelningar till personer med hemvist i landet från bolag som saknar hemvist i landet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovan nämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72).
- 86 Domstolen har slagit fast att unionsrätten inte hindrar att en medlemsstat undviker kedjebeskattning av utdelning till ett bolag med hemvist i landet genom att tillämpa bestämmelser om undantag från skatt på denna utdelning om den lämnas av ett bolag med hemvist i landet, medan utdelningar som lämnas av ett bolag som saknar hemvist i landet befrias från kedjebeskattning genom ett avräkningssystem. Detta förutsätter emellertid att den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska sådana och att avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat, dock högst med det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat (se domen i det ovan nämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 48 och 57, samt beslut av den 23 april 2008 i mål C-201/05, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, REG 2008, s. I-2875, punkt 39).

- 87 När beskattningen av den vinst som ligger till grund för den utländska utdelningen är lägre i det utdelande bolagets hemviststat än i den stat där det utdelningsmottagande bolaget har sitt hemvist, måste alltså sistnämnda stat medge en avräkning som totalt sett motsvarar den skatt som det utdelande bolaget erlagt i den medlemsstat där det har sitt hemvist (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 51).
- 88 När å andra sidan beskattningen av denna vinst är högre i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sitt hemvist än i den medlemsstat där det utdelningsmottagande bolaget har sitt hemvist, är sistnämnda stat inte skyldig att medge avräkning med mer än vad det utdelningsmottagande bolaget har att erlagga i inkomstskatt för juridiska personer. Nämnda medlemsstat behöver inte återbetala mellanskillnaden, det vill säga det belopp som erlagts i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sitt hemvist och som överstiger den skatt som ska erläggas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 52).
- 89 Avräkningsmetoden medger under dessa förhållanden att utdelning från bolag som inte har hemvist i landet ges en behandling som är likvärdig med den som genom undantagandemetoden medges för utdelning från bolag med hemvist i landet. Med tillämpningen av avräkningsmetoden på utdelning från bolag som saknar hemvist i landet kan det nämligen säkerställas att samma skattebörda gäller för såväl portföljutdelning från utlandet som inhemsk utdelning, särskilt i de fall där den stat från vilken utdelningen härrör tillämpar en lägre skattesats vid påförandet av inkomstskatt för juridiska personer, än den skattesats som tillämpas i den medlemsstat i vilken det utdelningsmottagande bolaget har sitt hemvist. I ett sådant fall innebär ett undantag från skatt på utdelning från bolag som saknar hemvist i landet att skattskyldiga personer som investerat i andelar i utlandet gynnas i förhållande till dem som investerat i andelar inom landet.
- 90 Med hänsyn till att undantagandemetoden och avräkningsmetoden är likvärdiga saknar de svårigheter som skulle kunna uppstå för den skattskyldige vid bevisandet av att villkoren för undantagande från skatt på utdelning från bolag som saknar hemvist i landet är uppfyllda, i princip betydelse vid bedömningen av huruvida artikel 63 FEUF

utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Att det kan vara svårt eller till och med omöjligt för den skattskyldige att uppfylla sin bevisbörda leder nämligen bara till att avräkningsmetoden, som ju är likvärdig med undantagandemetoden, blir tillämplig på de utdelningar som den skattskyldige erhåller från bolag vilka saknar hemvist i landet.

- <sup>91</sup> När det gäller den administrativa börda som åvilar den skattskyldige för att komma i åtnjutande av avräkningsmetoden, har domstolen redan slagit fast att endast den omständigheten att ett avräkningssystem medför ytterligare administrativa åligganden för de skattskyldige i jämförelse med ett system med undantag från skatt, inte kan anses utgöra en skillnad i behandling som strider mot den fria rörligheten för kapital (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 53).
- <sup>92</sup> Enligt den nationella domstolen skulle emellertid den administrativa börda som sålunda enligt den i målet vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen åvilar det bolag som erhåller portföljutdelning kunna visa sig överdriven.
- <sup>93</sup> Haribo har i detta avseende förklarat att i motsats till portföljutdelning från bolag med hemvist i landet, vilken är undantagen från skatt, uttas på portföljutdelning, som lämnas i Österrike av bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet och som erhållits via en investeringsfond, normalt inkomstskatt för juridiska personer med 25 procent i Österrike på grund av den överdrivna administrativa börda som åvilar den skattskyldige. Enligt Haribo är undantagandemetoden och avräkningsmetoden likvärdiga bara i det fallet att det faktiskt är möjligt att bevisa den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i utlandet eller om sådan bevisning vore möjlig att förebringa utan oproportionerligt stora ansträngningar.

- 94 Den österrikiska, den tyska, den italienska och den nederländska regeringen har liksom Förenade kungarikets regering och kommissionen däremot hävdat att den administrativa börda som åvilar det portföljutdelningsmottagande bolaget inte är överdriven. Den österrikiska regeringen har i detta avseende särskilt betonat den omständigheten att meddelandet av den 13 juni 2008 innebar en klar förenkling beträffande den bevisning som fordras för att erhålla avräkning för den utländska skatten.
- 95 Domstolen erinrar i detta hänseende om att skattemyndigheterna i en medlemsstat har rätt att av den skattskyldige kräva den bevisning som de anser vara nödvändig för att avgöra huruvida de villkor som uppställs för en skattefördel enligt den ifrågavarande lagstiftningen är uppfyllda och, följaktligen, huruvida nämnda fördel ska beviljas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 oktober 2002 i mål C-136/00, Daner, REG 2002, s. I-8147, punkt 50, av den 26 juni 2003 i mål C-422/01, Skandia och Ramstedt, REG 2003, s. I-6817, punkt 43, och av den 27 januari 2009 i mål C-318/07, Persche, REG 2009, s. I-359, punkt 54).
- 96 Om det för bolag som erhåller portföljutdelning från bolag med hemvist i andra medlemsstater än Republiken Österrike eller i tredjeländer som är parter i EES-avtalet skulle visa sig vara faktiskt omöjligt, på grund av en överdriven administrativ börda, att komma i åtnjutande av avräkningsmetoden, skulle en sådan lagstiftning förvisso inte innebära att den ekonomiska dubbelbeskattningen av sådan utdelning förebyggs eller ens lindras. Under sådana förhållanden kan det inte anses att avräkningsmetoden och undantagandemetoden, som för sin del möjliggör ett undvikande av kedjebeskattnings av lämnad utdelning, leder till likvärdiga resultat.
- 97 Eftersom en medlemsstat i princip fritt får välja att undvika kedjebeskattnings av portföljutdelning till ett bolag med hemvist i landet antingen genom undantagandemetoden – när utdelningen lämnas av ett bolag med hemvist i landet – eller genom avräkningsmetoden – när utdelningen lämnas av ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet – följer de ytterligare administrativa bördor som åvilar bolaget med hemvist i landet, däribland det faktum att

de inhemska skattemyndigheterna kräver upplysningar om vilken skatt som faktiskt påförts vinsten i det utdelande bolaget i det land där bolaget har sitt hemvist, med avräkningsmetodens själva funktion och kan inte anses överdrivna (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 48 och 53). I avsaknad av sådana upplysningar kan nämligen skattemyndigheterna i den medlemsstat där det bolag som erhåller utdelning från utlandet har sitt hemvist i princip inte ens fastställa beloppet avseende den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i det utdelande bolagets stat och som ska avräknas från den skatt som det utdelningsmottagande bolaget har att erlägga.

98 Det är visserligen korrekt att det utdelningsmottagande bolaget inte självt förfogar över alla uppgifter avseende den inkomstskatt för juridiska personer som belastat utdelning från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, men sistnämnda bolag har hursomhelst tillgång till dessa uppgifter. Under dessa förhållanden hänger alla eventuella svårigheter för det utdelningsmottagande bolaget att tillhandahålla efterfrågade uppgifter om den skatt som erlagts av det utdelande bolaget samman med en eventuell underlåtenhet att samarbeta från det bolags sida som förfogar över uppgifterna, och inte med uppgifternas inneboende komplexitet. Som generaladvokaten påpekar i punkt 58 i sitt förslag till avgörande är det bristande utbyte av upplysningar som investeraren möter, inte ett problem som den berörda medlemsstaten ska stå till svars för.

99 Det ska i likhet med vad den österrikiska regeringen har hävdad för övrigt konstateras att meddelandet av den 13 juni 2008 har medfört en förenkling beträffande den bevisning som fordras för att erhålla avräkning för utländsk skatt i den meningen att beräkningen av den skatt som erlagts i utlandet sker på följande sätt. Vinsten i det utdelande bolaget multipliceras med den nominella procentsats avseende inkomstskatt för juridiska personer som tillämpas i den stat där detta bolag har sitt hemvist, och med det utdelningsmottagande bolagets andel i kapitalet i det utdelande bolaget. Denna beräkning förutsätter endast ett begränsat samarbete från det utdelande bolagets eller investeringsfondens sida, om den aktuella andelen ägs via en sådan fond.

- 100 Som den österrikiska, den tyska och den nederländska regeringen liksom Förenade kungarikets regering och kommissionen har hävdad, innebär inte den omständigheten att skattemyndigheterna i Republiken Österrike, när det gäller utdelning som lämnats av bolag med hemvist i andra medlemsstater än denna stat, kan använda det system för ömsesidigt bistånd som föreskrivs i direktiv 77/799, att nämnda myndigheter är skyldiga att befria det utdelningsmottagande bolaget från bevisbördan beträffande den skatt som det utdelande bolaget har erlagt i en annan medlemsstat.
- 101 I direktiv 77/799 föreskrivs nämligen en rätt för de nationella skattemyndigheterna att begära information som de inte själva kan samla in, och domstolen har med ledning av detta slagit fast att användningen av termen "fär" i artikel 2.1 i detta direktiv indikerar att även om nämnda myndigheter visserligen har möjlighet att begära information från den behöriga myndigheten i en annan medlemsstat, föreligger inte någon skyldighet att framställa en sådan begäran. Det ankommer på varje medlemsstat att bedöma i vilka specifika fall som information om transaktioner genomförda av skattskyldiga personer med hemvist inom deras territorier saknas, och avgöra om dessa fall motiverar att det framställs en begäran om information till en annan medlemsstat (dom av den 27 september 2007 i mål C-184/05, Twoh International, REG 2007, s. I-7897, punkt 32, och domen i det ovannämnda målet Persche, punkt 65).
- 102 Direktiv 77/799 innehåller alltså inte något krav på att den medlemsstat där det utdelningsmottagande bolaget har sitt hemvist ska anlita det system för ömsesidigt bistånd som föreskrivs i direktivet varje gång upplysningarna från detta bolag är otillräckliga för kontrollen av huruvida bolaget uppfyller villkor i den nationella lagstiftningen för tillämpning av avräkningsmetoden.
- 103 Av samma skäl innebär inte det faktum att det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd mellan Republiken Österrike och ett tredjeland som är part i EES-avtalet, i vilket det föreskrivs en rätt för denna medlemsstat att av myndigheterna i nämnda tredjeland begära relevanta upplysningar för tillämpning av avräkningsmetoden, att

den administrativa börda som åläggs det utdelningsmottagande bolaget i fråga om bevis för den skatt som erlagts i tredjelandet skulle vara överdriven.

- <sup>104</sup> Med hänsyn till vad som anförts ovan ska den andra frågan således besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken undantag från inkomstskatt för juridiska personer gäller för portföljutdelning som ett bolag med hemvist i landet uppbär från ett annat bolag med hemvist i landet, medan enligt nämnda lagstiftning sådan inkomstskatt för juridiska personer ska tas ut på portföljutdelning som ett bolag med hemvist i landet erhåller från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, dock endast i den mån den skatt som erlagts i hemviststaten för sistnämnda bolag avräknas från den skatt som ska erläggas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat och i den mån den administrativa börda som åvilar det utdelningsmottagande bolaget för att erhålla sådan avräkning inte är överdriven. Upplýsingar som de nationella skattemyndigheterna begär in från det utdelningsmottagande bolaget beträffande den skatt som faktiskt påförts vinsten i det utdelande bolaget i dess hemviststat utgör en inneboende del av avräkningsmetodens själva funktion och kan inte anses utgöra en överdriven administrativ börda.

### 3. Den tredje frågan

#### a) Inledande synpunkter

- <sup>105</sup> Den nationella domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den domstolen, vilken utesluter såväl undantagande från inkomstskatt för



juridiska personer som avräkning för den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i utlandet, när det gäller utdelning på andelar som innehas i bolag med hemvist i tredjeländer, när det utdelningsmottagande bolagets andelsinnehav understiger 10 procent, tidigare 25 procent, av kapitalet i det utdelande bolaget, medan utdelning på andelar som innehas i bolag med hemvist i landet undantas från skatt oavsett hur stort andelsinnehavet är.

- 106 Det ska i detta avseende konstateras att den tröskel på 25 procent som den nationella domstolen hänvisat till i sin fråga avser 10 § KStG i dess lydelse före den lagändring som genomfördes år 2009. Av de handlingar i målet som inkommit till domstolen framgår emellertid att det i 10 § stycke 1 punkt 7 och styckena 2 och 4 KStG, vilken är retroaktivt tillämplig på målen vid den nationella domstolen, föreskrivs att utdelning på andelar som innehas i ett bolag med hemvist i ett tredjeland antingen undantas från inkomstskatt för juridiska personer i Österrike, eller att avräkning för den skatt som erlagts i utlandet medges om det ifrågavarande andelsinnehavet motsvarar minst 10 procent av kapitalet i sistnämnda bolag.
- 107 När det gäller andelsinnehav som inte når upp till denna tröskel görs enligt den i målet vid den nationella domstolen aktuella lagstiftningen en skillnad beträffande de portföljutdelningar som härrör från bolag med hemvist i tredjeländer, mellan, å ena sidan, de länder som är parter i EES-avtalet och, å andra sidan, övriga tredjeländer. Medan portföljutdelning från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet, med vilket Republiken Österrike har ingått ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning, undantas från inkomstskatt för juridiska personer eller ger rätt till avräkning för skatt som erlagts i det aktuella tredjeland som är part i EES-avtalet – i vilket det utdelande bolaget har hemvist – är så inte fallet när det gäller portföljutdelning från bolag med hemvist i andra tredjeländer.
- 108 Eftersom den skattemässiga behandlingen av utdelning från bolag med hemvist i de stater som är parter i EES-avtalet omfattas av den första frågan, finner domstolen att den nationella domstolen med sin tredje fråga önskar få klarhet i huruvida

artikel 63 FEUF utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den domstolen, enligt vilken portföljutdelningar på andelsinnehav i bolag med hemvist i andra tredjeländer än de som är parter i EES-avtalet varken undantas från skatt eller omfattas av ett system för avräkning för erlagd utländsk skatt, medan utdelning från liknande andelsinnehav i bolag med hemvist i landet å sin sida alltid undantas från skatt.

b) Frågan huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelser

- <sup>109</sup> Det ska konstateras att en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen leder till att bolag med hemvist i Österrike avhålls från att investera sitt kapital i bolag med hemvist i andra tredjeländer än de som är parter i EES-avtalet. I den mån som utdelningarna från sistnämnda bolag till bolag med hemvist i Österrike behandlas mindre förmånlig i skattemässigt hänseende än utdelningar från bolag med hemvist i den medlemsstaten, är aktierna i bolag med hemvist i tredjeländer mindre attraktiva för investerare med hemvist i Österrike än aktier i bolag med hemvist i Österrike (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 166, och *A*, punkt 42).
- <sup>110</sup> En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innehåller således en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och berörda tredjeländer som i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.
- <sup>111</sup> Det måste emellertid prövas huruvida denna restriktion för den fria rörligheten för kapital kan motiveras av hänsyn till fördragets bestämmelser för fri rörlighet för kapital.

## c) Frågan huruvida åtgärden eventuellt kan vara motiverad

- 112 Som det erinras om i punkterna 58 och 83 i förevarande dom gäller att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen bara kan anses förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandling rör situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.
- 113 Med avseende på en sådan skattebestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken är avsedd att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst, är situationen för ett aktieägende bolag som erhåller utdelning från tredjeland jämförbar med situationen för ett aktieägende bolag som erhåller inhemsk utdelning eftersom de realiserade vinsterna i båda fallen i princip kan bli föremål för kedjebeskattning (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62).
- 114 Artikel 63 FEUF innebär under dessa förhållanden att en medlemsstat som tillämpar ett system för att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning när utdelning till bolag med hemvist i landet lämnas av andra bolag med hemvist i landet, ska tillämpa en likvärdig behandling för utdelning till bolag med hemvist i landet från bolag med hemvist i ett annat tredjeland än ett som är part i EES-avtalet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72).
- 115 Nu föreskrivs inte någon sådan likvärdig behandling i den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. Medan ekonomisk dubbelbeskattning systematiskt undviks enligt denna lagstiftning när det gäller inhemska portföljutdelningar till ett bolag med hemvist i landet, tillåter den inte att sådan dubbelbeskattning undanröjs eller lindras när ett bolag med hemvist i landet erhåller portföljutdelning från ett bolag med hemvist i ett annat tredjeland än ett som är part i EES-avtalet.

- 116 Härav följer att skillnaden i behandling, när det gäller inkomstskatten för juridiska personer, beträffande utdelning till bolag med hemvist i landet beroende på varifrån utdelningen härrör, inte kan motiveras av en skillnad knuten till var kapitalet är investerat.
- 117 Det ska dessutom prövas huruvida den restriktion som följer av en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (se domen i det ovannämnda målet ELISA, punkt 79).
- 118 Enligt den österrikiska, den tyska, den italienska, den finländska och den nederländska regeringen gäller att även om en restriktion för kapitalrörelserna när det gäller kapital från tredjeländer kan vara motiverad, är så inte fallet när denna restriktion berör kapitalrörelser mellan medlemsstaterna (se domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 171, och *A*, punkt 37). Dessa regeringar anser att behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten i förhållandet mellan medlemsstaterna och andra tredjeländer än de stater som är parter i EES-avtalet kan utgöra tvingande skäl av allmänintresse som fritar medlemsstaterna från skyldigheten att ge utdelningar från nämnda tredjeländer samma skattemässiga behandling som utdelningar från bolag med hemvist i landet. De har förklarat att medan medlemsstaterna har att bevilja ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat samma skattefördelar som de som beviljas bolag med hemvist i landet, saknas denna skyldighet mellan unionens medlemsstater och tredjeländer när det gäller bolag med hemvist i någon av medlemsstaterna. Om Artikel 63 FEUF ska anses innehålla en skyldighet för en medlemsstat att behandla utdelningar från andra tredjeländer än de länder som är parter i EES-avtalet på samma sätt som utdelningar från bolag med hemvist i landet, medför det att medlemsstaternas handlingsutrymme för att förhandla fram dubbelbeskattningsavtal och därigenom försäkra sig om en välavvägd fördelning av beskattningsrätten i deras förhållanden till tredjeländer i praktiken blir obefintligt.

- 119 Domstolen erinrar i detta hänseende om att rättspraxis avseende restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom unionen inte kan tillämpas i alla delar på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang (domen i det ovannämnda målet *Établissements Rimbaud*, punkt 40 och där angiven rättspraxis).
- 120 Under dessa förhållanden kan det inte uteslutas att en medlemsstat förmår visa att en restriktion för kapitalrörelser till eller från tredjeländer motiveras av ett visst skäl, under omständigheter där detta skäl inte med giltig verkan skulle kunna motivera en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna (domen i det ovannämnda målet A, punkterna 36 och 37, och besluten i de ovannämnda målen *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, punkt 93, och *KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer*, punkt 73).
- 121 Domstolen har redan slagit fast att en restriktion för utövandet av en fri rörlighet inom unionen kan motiveras av ändamålet att bevara den välvägd fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, *Marks & Spencer*, REG 2005, s. I-10837, punkt 45, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, *Oy AA*, REG 2007, s. I-6373, punkt 51, och av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, *Lidl Belgium*, REG 2008, s. I-3601, punkt 42). När det gäller medlemsstaternas förhållanden till tredjeländer kan det således finnas en ännu större anledning att godta en sådan motivering med hänvisning till att den utgör tvingande skäl av allmänintresse.
- 122 För att skillnaden i behandling mellan inhemska utdelningar och utdelningar från andra tredjeländer än de som är parter i EES-avtalet ska kunna vara motiverade av ett sådant tvingande skäl av allmänintresse måste dock denna skillnad vara ägnad att säkerställa genomförandet av det återopade ändamålet och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet (se dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, *Futura Participations och Singer*, REG 1997, s. I-2471, punkt 26, av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, *de Lasteyrie du Saillant*, REG 2004, s. I-2409, punkt 49, samt domen i det ovannämnda målet *Marks & Spencer*, punkt 35).

- 123 Det ska preciseras att en likabehandling av portföljutdelning till ett bolag med hemvist i landet, oavsett om denna härrör från ett annat bolag med hemvist i landet eller från ett bolag med hemvist i ett annat tredjeland än ett som är part i EES-avtalet, inte leder till att inkomst som normalt är skattepliktig i den medlemsstat där det utdelningsmottagande bolaget har hemvist i stället förläggs till det berörda tredjelandet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet *Glaxo Wellcome*, punkt 87). Som generaladvokaten påpekar i punkt 120 i sitt förslag till avgörande, är det i målet vid den nationella domstolen inte fråga om beskattningsrätten beträffande den ekonomiska verksamhet som bedrivs inom landet, utan om beskattningen av utländska inkomster.
- 124 Under dessa förhållanden motiveras inte den skillnad i behandling av portföljutdelning som görs, beroende på om denna är inhemsk eller utländsk, av behovet av att bibehålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och andra tredjeländer än de som är parter i EES-avtalet.
- 125 Undantaget från skatt på portföljutdelningar från bolag med hemvist i ett annat tredjeland än en stat som är part i EES-avtalet, eller avräkning för den skatt som erlagts i sistnämnda stat, skulle visserligen leda till minskade skatteintäkter i Republiken Österrike när det gäller inkomstskatt för juridiska personer.
- 126 Det framgår emellertid av fast rättspraxis att minskade skatteintäkter inte kan anses utgöra ett sådant tvingande skäl av allmänintresse som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet *Manninen*, punkt 49, och dom av den 14 september 2006 i mål C-386/04, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, REG 2006, s. I-8203, punkt 59).

- 127 När det gäller avsaknaden av ömsesidighet i förhållandena mellan medlemsstaterna och tredjeländer erinrar domstolen om att när principen om fri rörlighet för kapital genom artikel 56.1 EG, nu artikel 63.1 FEUF, utsträcktes till att även omfatta kapitalrörelser mellan tredjeländer och medlemsstaterna, valde de sistnämnda att inkludera denna princip i samma artikel och med samma formulering såväl för kapitalrörelser inom unionen som för kapitalrörelser mellan unionen och tredjeland (domen i det ovan nämnda målet A, punkt 31).
- 128 En avsaknad av ömsesidighet i förhållandena mellan medlemsstaterna och andra tredjeländer än de som är parter i EES-avtalet, kan under dessa förhållanden inte motivera en restriktion för kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna och nämnda tredjeländer.
- 129 Den österrikiska regeringen har vidare hävdad att dess skattelagstiftning motiveras av behovet att säkerställa en effektiv skattekontroll eftersom de relevanta avtal för att undvika dubbelbeskattning som ingåtts med berörda tredjeländer inte säkerställer samma nivå av utbyte av upplysningar med behöriga myndigheter i berörda stater som den som föreskrivs i direktiv 77/799 för förhållandet mellan medlemsstaternas myndigheter.
- 130 Domstolen erinrar i detta hänseende om att något sådant samarbete mellan medlemsstaternas myndigheter som inrättas genom direktiv 77/799 inte existerar mellan medlemsstaternas myndigheter och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, såvida inte detta land gjort ett åtagande om ömsesidigt bistånd (se domarna i de ovan nämnda målen kommissionen mot Italien, punkt 70, och *Établissements Rimbaud*, punkt 41).
- 131 Av detta följer att när det i nationell lagstiftning uppställs vissa villkor för att en skattefordel ska beviljas, och en kontroll av huruvida dessa villkor är uppfyllda endast kan ske genom att upplysningar inhämtas från myndigheterna i ett annat tredjeland

än en stat som är part i EES-avtalet, är en medlemsstat i princip berättigad att inte bevilja förmånen om det visar sig omöjligt att få dessa upplysningar från nämnda myndigheter, särskilt på grund av att det inte finns någon avtalsmässig skyldighet för de utländska myndigheterna att lämna ut dem (se, analogt, domen i det ovannämnda målet *Établissements Rimbaud*, punkt 44).

- 132 Domstolen konstaterar emellertid att den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte villkorar ett eventuellt undantag från skatt på portföljutdelning från ett bolag med hemvist i ett annat tredjeland än ett som är part i EES-avtalet, eller en eventuell avräkning för skatt som erlagts i ett sådant tredjeland, med att det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd mellan medlemsstaten och det aktuella tredjelandet. Enligt 10 § KStG är nämligen portföljutdelning från andra tredjeländer än de som är parter i EES-avtalet alltid skattepliktiga till inkomstskatt för juridiska personer i Österrike, eftersom det i den nationella lagstiftningen inte föreskrivs någon skattefördel för sådan utdelning i syfte att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av densamma.
- 133 Den skillnad som när det gäller samarbetet mellan skattemyndigheterna råder mellan situationen för medlemsstaterna inom unionen å ena sidan, och situationen för medlemsstaterna och tredjeländerna å andra sidan, motiverar inte under dessa förhållanden någon skillnad i skattemässig behandling av inhemsk portföljutdelning och portföljutdelning från andra tredjeländer än de som är parter i EES-avtalet.
- 134 Den österrikiska regeringen har slutligen påpekat att även om den ifrågavarande lagstiftningen i målet vid den nationella domstolen skulle strida mot den fria rörligheten för kapital, ska det prövas huruvida andelsinnehavet i bolag med hemvist i tredjeländer inte borde kvalificeras som direktinvesteringar i den mening som avses i artikel 64.1 FEUF, eftersom det i ett sådant fall skulle kunna anses att det nationella systemet existerade redan per den 31 december 1993. Detta system skulle därmed i ett sådant fall kunna anses vara motiverat av den standstillklausul som förekommer i nämnda artikel i FEU-fördraget.



- 135 Domstolen erinrar i detta avseende om att enligt artikel 64.1 FEUF ska bestämmelserna i artikel 63 FEUF inte påverka tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller unionsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar.
- 136 Härav följer att om en medlemsstat före den 31 december 1993 har antagit en lagstiftning med sådana restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredjeland som är förbjudna enligt artikel 63 FEUF, och efter detta datum inför bestämmelser som även de innebär en restriktion av nämnda rörelser men som i allt väsentligt är identiska med tidigare lagstiftning, eller enbart begränsar eller avskaffar ett hinder för utövandet av unionsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i tidigare lagstiftning, utgör artikel 63 FEUF inte något hinder för att dessa bestämmelser tillämpas i förhållande till tredjeland om tillämpningen avser kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 196).
- 137 Domstolen har redan slagit fast att förvärv av andelar i detta bolag som inte sker i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga och direkta ekonomiska relationer mellan aktieägaren och detta bolag och som inte möjliggör för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget, därvid inte kan anses utgöra en direktinvestering (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 196). Den lagstiftning som prövas inom ramen för förevarande fråga rör endast andelsinnehav understigande 10 procent av kapitalet i det utdelande bolaget, varför den inte kan anses falla inom det materiella tillämpningsområdet för artikel 64.1 FEUF.
- 138 Med hänsyn till samtliga ovan redovisade överväganden ska den tredje frågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning föreskrivs att portföljutdelning till ett bolag med hemvist i landet från ett annat bolag

med hemvist i landet ska undantas från inkomstskatt för juridiska personer, medan nämnda lagstiftning varken ger rätt till undantag från skatt på utdelningen eller en rätt till avräkning för skatt som det utdelande bolaget har erlagt i sin hemviststat när det gäller utdelning från ett bolag med hemvist i ett annat tredjeland än ett land som är part i EES-avtalet.

#### 4. 4. Den fjärde frågan

- <sup>139</sup> Den nationella domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF utgör hinder för att en nationell myndighet, när det gäller portföljutdelning från bolag med hemvist i ett tredjeland som är part i EES-avtalet med vilken Republiken Österrike inte har ingått något omfattande avtal om bistånd vid handräckning och indrivning, eller i ett annat tredjeland, tillämpar avräkningsmetoden trots att denna metod leder till en administrativ börda som uppgetts vara överdriven för utdelningsmottagaren, med hänvisning till att avräkningsmetoden är den som enligt ett avgörande från Verwaltungsgerichtshof är den som bäst överensstämmer med lagstiftarens vilja, medan det faktum att den tioprocentiga tröskel som gäller för andelsinnehavet leder till ett undantag från skatt och följaktligen till ett automatiskt förebyggande av ekonomisk dubbelbeskattning för portföljutdelning från bolag med hemvist i tredjeland.
- <sup>140</sup> Det ska i det hänseendet erinras om att Verwaltungsgerichtshof i sitt avgörande fann att den mindre förmånliga skattemässiga behandlingen av utdelning från bolag som inte har hemvist i landet i förhållande till motsvarande behandling av utdelning från bolag med hemvist i landet skulle åtgärdas, inte genom undantag från skatt utan genom avräkning från den skatt som ska erläggas i Österrike för den skatt som belastat utdelningen i det utdelande bolagets hemviststat.

- 141 Som påpekats i punkt 86 i förevarande dom hindrar inte unionsrätten att en medlemsstat undviker kedjebeskattnings av utdelning till ett bolag med hemvist i landet genom att tillämpa bestämmelser om undantag från skatt på denna utdelning om den lämnas av ett bolag med hemvist i landet, medan utdelningar som lämnas av ett bolag som saknar hemvist i landet befrias från kedjebeskattnings genom ett avräknings-system. Detta förutsätter emellertid att den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska sådana och att avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat, dock högst med det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat.
- 142 För övrigt ankommer det i princip på medlemsstaterna att, när de inför mekanismer för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings av utdelade medel, fastställa vilken kategori av skattskyldiga som ska omfattas av dessa mekanismer och att för detta ändamål införa gränser baserade på de andelar som dessa skattskyldiga personer innehar i berörda utdelande bolag (domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 67).
- 143 Artikel 63 FEUF utgör således inte något hinder mot en nationell skattemyndighets förfarande, vilken när det gäller utdelning från vissa tredjeländer tillämpar avräkningsmetoden under ett visst lägsta andelsinnehav som det utdelningsmottagande bolaget äger i kapitalet i det utdelande bolaget, och undantagandemetoden för andelsinnehav däröver, medan den systematiskt tillämpar undantagandemetoden för inhemsk utdelning, dock endast i den mån som de aktuella mekanismerna för att förhindra eller lindra kedjebeskattnings av utdelade vinster leder till ett likvärdigt resultat.

- 144 Den enligt uppgift alltför betungande administrativa börda som tillämpningen av avräkningsmetoden innebär har redan prövats i punkterna 92–99 och 104 i förevarande dom.
- 145 Den nationella domstolen har ställt delfrågorna b och c i sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF utgör hinder för en nationell lagstiftning eller ett nationellt förfarande som när det gäller portföljutdelning från ett bolag med hemvist i ett annat tredjeland än ett som är part i EES-avtalet för en tillämpning av avräkningsmetoden kräver att det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd med den berörda medlemsstaten.
- 146 En sådan fråga är dock av rent hypotetisk karaktär och kan därför inte tas upp till prövning av domstolen (se dom av den 22 juni 2010 i de förenade målen C-188/10 och C-189/10, Melki och Abdeli, REU 2010, s. I-5667, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 147 Den fjärde frågan ska således besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF utgör inte hinder för att en nationell myndighet använder sig av ett förfarande som innebär att den beträffande utdelning från vissa tredjeländer tillämpar avräkningsmetoden under ett visst lägsta andelsinnehav som det utdelningsmottagande bolaget äger i kapitalet i det utdelande bolaget, och undantagandemetoden för andelsinnehav däröver, medan den systematiskt tillämpar undantagandemetoden för inhemsk utdelning, dock endast i den mån som de aktuella mekanismerna för att förhindra eller lindra kedjebeskattningen av utdelade vinster leder till ett likvärdigt resultat. Den omständigheten att den nationella skattemyndigheten begär upplysningar från det utdelningsmottagande bolaget beträffande den skatt som faktiskt har belastat vinsten i det utdelande bolaget i det tredjeland där det har sitt hemvist utgör en inneboende del av avräkningsmetodens själva funktion och inverkar inte som sådan på likvärdigheten mellan undantagande- och avräkningsmetoden.

C — *Frågorna i mål C-437/08*

- 148 Den nationella domstolen har ställt sina frågor i mål C-437/08 för att för det första få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i vilken det föreskrivs att avräkningsmetoden ska tillämpas under vissa förutsättningar på utdelning från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, medan inhemsk utdelning alltid undantas från inkomstskatt för juridiska personer, och i vilken det för de taxeringsår under vilka det utdelningsmottagande bolaget redovisar ett underskott av näringsverksamhet inte föreskrivs någon möjlighet att spara rätten till avräkning till senare taxeringsår.
- 149 För det andra önskar den nationella domstolen få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF innebär en skyldighet för en medlemsstat att vid tillämpningen av avräkningsmetoden på utdelning från utlandet beakta inte bara den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat, utan även den källskatt som innehållits där.

## 1. Upptagande till sakprövning

- 150 Enligt den österrikiska regeringen saknar frågorna samband med målet vid den nationella domstolen då detta avser taxeringsåret 2002, det vill säga det taxeringsår då bolaget redovisade ett underskott av näringsverksamhet. Eventuell sparad rätt till avräkning för den skatt som erlagts i utlandet kan endast hänföra sig till senare taxeringsår.

151 Denna argumentation kan inte godtas.

152 Domstolen konstaterar i detta avseende att även om målet vid den nationella domstolen endast berör beskattningen avseende taxeringsåret 2002, det vill säga det år under vilket Salinen redovisade underskott, har den nationella domstolen med sina frågor sökt få svar på huruvida det faktum att avräkningsmetoden tillämpas för detta taxeringsår på utdelning till bolaget från ett bolag som saknar hemvist i landet, kan anses vara likvärdigt med att undantag från skatt medges för denna utdelning. Nämnda domstol har också frågat huruvida denna tillämpning är förenlig med artikel 63 FEUF om det antas att nämnda metod inte tillåter att det utdelningsmottagande bolaget sparar den skatt som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat till senare år.

153 Under dessa förhållanden ska de frågor som ställts i mål C-437/08 tas upp till sakprövning.

## 2. Prövning i sak

154 Domstolen ska med hänsyn till de frågor som den nationella domstolen har ställt för det första pröva huruvida artikel 63 FEUF innebär en skyldighet för en medlemsstat som tillämpar avräkningsmetoden på utdelning från bolag som saknar hemvist i landet och undantagandemetoden på utdelning från bolag med hemvist i landet, att tillåta att avräkningen för den skatt som erlagts skjuts upp när det utdelningsmottagande bolaget under det taxeringsår då detta erhåller utdelningen redovisar ett underskott av näringsverksamhet.

- 155 Den österrikiska regeringen anser inte att artikel 63 FEUF innebär någon skyldighet att föreskriva om sådant uppskjutande. Om nämligen vinsten beskattas hårdare i det utdelande bolagets hemviststat än i det utdelningsmottagande bolagets stat, är sistnämnda stat inte skyldig att medge avräkning med mer än vad det utdelningsmottagande bolaget har att erlagga i inkomstskatt för juridiska personer (domen i det ovan nämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 52). Likaså gäller att om det utdelningsmottagande bolaget inte erlägger någon inhemsk skatt på erhållen utdelning på grund av att det bolaget redovisar underskott under det år då utdelningen lämnas, är det utdelningsmottagande bolaget inte skyldigt att medge avräkning för det taxeringsår som motsvarar detta år, och ännu mindre för senare taxeringsår.
- 156 Domstolen erinrar i detta hänseende om att en medlemsstat, som tillämpar ett system för att förebygga ekonomisk dubbelbeskattning vid utdelning till bolag med hemvist i landet från andra bolag med hemvist i landet, är skyldig enligt artikel 63 FEUF att behandla utdelning till bolag med hemvist i landet från bolag som saknar hemvist i landet på ett likvärdigt sätt (se domen i det ovan nämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 72).
- 157 I målet vid den nationella domstolen framgår det av 10 § stycke 6 KStG att enligt det aktuella avräkningssystemet tas utdelning från bolag som saknar hemvist i landet in i beskattningsunderlaget för det utdelningsmottagande bolaget. Redovisas underskott under det aktuella taxeringsåret innebär detta således att beskattningsunderlaget minskas med ett belopp motsvarande erhållen utdelning. Belopp avseende underskott som får sparas till senare taxeringsår reduceras därmed i motsvarande mån. Utdelning från bolag med hemvist i landet vilken är undantagen från skatt inverkar däremot inte på det utdelningsmottagande bolagets beskattningsunderlag och följaktligen inte heller på detta bolags eventuella underskott som får sparas.
- 158 Härav följer att även om utdelning från ett bolag som saknar hemvist i landet till ett bolag med hemvist i landet, inte belastats med någon inkomstskatt för juridiska personer i den medlemsstat där sistnämnda bolag hade sitt hemvist under det taxeringsår

då denna utdelning erhöles, kan minskningen av underskottet i det utdelningsmottagande bolaget för detta bolag leda till att utdelningen blir föremål för ekonomisk dubbelbeskattning under senare år när bolaget redovisar överskott, om det inte har rätt att spara rätten till avräkning för den skatt som det utdelande bolaget har erlagt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 februari 2009 i mål C-138/07, Cobelfret, REG 2009, s. I-731, punkterna 39 och 40, samt beslutet i det ovannämnda målet KBC Bank och Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, punkterna 39 och 40). Någon sådan risk för ekonomisk dubbelbeskattning föreligger däremot inte beträffande inhemsk utdelning då denna i stället omfattas av undantagandemetoden.

- 159 Eftersom det i en sådan nationell lagstiftning som den i målet vid den nationella domstolen inte föreskrivs någon möjlighet att spara rätten till avräkning för den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat, leder ett sådant system som det i det nationella målet till att utländsk utdelning beskattats hårdare än inhemsk utdelning, vilken ju omfattas av undantagandemetoden.
- 160 Med hänsyn till vad som sagts i punkt 156 i förevarande dom ska artikel 63 FEUF anses utgöra hinder för en sådan lagstiftning.
- 161 I motsats till vad den österrikiska regeringen har hävdats kan inte en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen motiveras med den omständigheten att en medlemsstat vid tillämpningen av avräkningsmetoden inte är skyldig att medge avräkning med mer än vad det utdelningsmottagande bolaget har att erlagga i inkomstskatt för juridiska personer (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 50 och 52).
- 162 I rättspraxis uppställs visserligen inte något krav – för att undantagandemetoden och avräkningsmetoden ska vara likvärdiga – på att det inom ramen för sistnämnda



metod medges avräkning vid utdelning från bolag som saknar hemvist i landet, vilken ska vara större än den inhemska beskattningen (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkterna 50 och 52). Avräkning med högst det belopp avseende inkomstskatt för juridiska personer som de utdelningsmottagande bolagen har att erlægga räcker nämligen för att undanröja eventuell ekonomisk dubbelbeskattning av lämnad utdelning.

- 163 Som framgår av punkt 158 i förevarande dom undviks dock inte ekonomisk dubbelbeskattning av utländsk utdelning genom en nationell lagstiftning enligt vilken det i fråga om utdelning från bolag som saknar hemvist i landet inte är tillåtet att spara rätten till avräkning för skatt som erlagts i utlandet, medan inhemsk utdelning enligt samma lagstiftning undantas från inkomstskatt för juridiska personer.
- 164 Eftersom situationen för ett bolag som erhåller utländsk utdelning är jämförbar, när det gäller en skattebestämmelse som är avsedd att förhindra eller lindra dubbelbeskattningen av utdelade medel, med situationen för ett bolag som erhåller inhemsk utdelning, då genererade vinster i båda fallen principiellt kan bli föremål för en kedjebeskattnings (se domen i det ovannämnda målet *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 62), kan en sådan skillnad i behandling mellan inhemsk och utländsk utdelning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte vara motiverad av att situationerna är olika i fråga om den ort där kapitalet är investerat.
- 165 Slutligen gäller, i motsats till vad den italienska regeringen har hävdad, att den skillnad i behandling som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte kan vara motiverad av behovet av att undvika att det, inom den bolagsgrupp som inkluderar det utdelningsmottagande bolaget och det utdelande bolaget utan hemvist i landet, utformas fiktiva upplägg i syfte att ändra utdelningarnas ursprung uteslutande för att vinna skattefordelar. Det räcker i detta hänseende att konstatera att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, vilken innebär en restriktion för den fria rörligheten för kapital, inte specifikt avser rent fiktiva upplägg

vilka saknar verklig ekonomisk innebörd, vilka utformas uteslutande i syfte att vinna skattefördelar (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Glaxo Wellcome, punkt 89 och där angiven rättspraxis). Som generaladvokaten påpekar i punkt 160 i sitt förslag till avgörande synes det dessutom vara uteslutet med rent fiktiva upplägg inom en bolagsgrupp i ett sådant fall som det i målet vid den nationella domstolen, eftersom Salinen erhöll utdelning på andelsinnehav understigande 10 procent av kapitalet i det utdelande bolaget, vilket innehav samägdes tillsammans med andra investerare via en inhemsk investeringsfond.

- <sup>166</sup> Vad för det andra gäller frågan huruvida det inom ramen för tillämpning av avräkningsmetoden ska tas hänsyn till den källskatt som innehållits i det utdelande bolagets hemviststat, erinrar domstolen om att en avsaknad av rätt till avräkning för sådan skatt i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat kan ge upphov till juridisk dubbelbeskattning.
- <sup>167</sup> Domstolen erinrar i detta avseende om att det ankommer på varje medlemsstat att med iakttagande av unionsrätten organisera sitt system för beskattning av utdelad vinst och att i detta sammanhang definiera beskattningsunderlaget samt den skattesats som ska tillämpas för den aktieägare som erhåller utdelningen (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, punkt 50, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, punkt 47, och dom av den 20 maj 2008 i mål C-194/06, *Orange European Smallcap Fund*, REG 2008, s. I-3747, punkt 30).
- <sup>168</sup> Härav följer för det första att utdelning från ett bolag med hemvist i en medlemsstat till en aktieägare med hemvist i en annan medlemsstat kan bli föremål för juridisk dubbelbeskattning, om båda medlemsstaterna väljer att utöva sin beskattningsrätt och beskatta utdelningen hos aktieägaren (dom av den 16 juli 2009 i mål C-128/08, *Damseaux*, REG 2009, s. I-6823, punkt 26).

- 169 För det andra har domstolen redan slagit fast att de nackdelar som kan följa av att olika medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt inte utgör några enligt fördraget otillåtna restriktioner så länge de inte är diskriminerande (dom av den 3 juni 2010 i mål C-487/08, kommissionen mot Spanien, REU 2010, s. I-4843, punkt 56 och där angiven rättspraxis).
- 170 Eftersom unionsrätten inte på nuvarande stadium innehåller några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom unionen, innebär inte den omständigheten, att såväl den medlemsstat från vilken utdelningen härrör som den medlemsstat i vilken aktieägaren har sitt hemvist får beskatta nämnda utdelning, att hemvistmedlemsstaten är skyldig enligt unionsrätten att förhindra de nackdelar som kan uppstå vid utövandet av den mellan medlemsstaterna sålunda fördelade behörigheten (se domarna i de ovan nämnda målen Damseaux, punkterna 30 och 34, samt dom av den 15 april 2010 i mål C-96/08, CIBA, REU 2010, s. I-2911, punkterna 27 och 28).
- 171 Artikel 63 FEUF kan under dessa omständigheter inte tolkas så, att den innebär en skyldighet för en medlemsstat att i sin skattelagstiftning föreskriva att skatt som tagits ut på utdelning genom innehållande av källskatt i en annan medlemsstat får avräknas i syfte att undvika juridisk dubbelbeskattning – till följd av att berörda medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt – av utdelning som ett bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat erhåller (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 november 2006 i mål C-513/04, Kerkhaert och Morres, REG 2006, s. I-10967, punkterna 22–24).
- 172 Samma konstaterande gäller i ännu högre grad när den juridiska dubbelbeskattningen är ett resultat av att en medlemsstat och ett tredjeland utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt på sätt som beskrivs i punkterna 119 och 120 i förevarande dom.

173 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska de ställda frågorna besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så,

- att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken bolag med hemvist i landet ges möjlighet att spara underskott från ett taxeringsår till senare taxeringsår och enligt vilken ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning förhindras genom att undantagandemetoden tillämpas på inhemsk utdelning medan avräkningsmetoden tillämpas på utdelning från bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, i den mån som en sådan lagstiftning, vid tillämpning av avräkningsmetoden, inte medger att rätten till avräkning för den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat sparas till senare taxeringsår om detta bolag redovisade ett underskott av näringsverksamhet under det taxeringsår då utdelningsmottagaren erhöll den utländska utdelningen, och
  
- att den inte innebär en skyldighet för en medlemsstat att i sin skattelagstiftning föreskriva att skatt som tagits ut på utdelning genom innehållande av källskatt i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland får avräknas i syfte att undvika juridisk dubbelbeskattning – till följd av att berörda medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt – av utdelning som ett bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat erhåller.

#### IV — Rättegångskostnader

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

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken det föreskrivs ett undantag från inkomstskatt för juridiska personer avseende portföljutdelning på andelsinnehav i bolag med hemvist i landet, och enligt vilken detta undantag när det gäller portföljutdelning från bolag med hemvist i de tredjeländer som är parter i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 villkoras med att det föreligger ett omfattande avtal om bistånd vid handräckning och in-drivning mellan den aktuella medlemsstaten och det aktuella tredjelandet, eftersom det är tillräckligt att det föreligger ett avtal om ömsesidigt bistånd avseende handräckning för att ändamålen med den ifrågavarande lagstiftningen ska uppnås.
  
- 2) Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken undantag från inkomstskatt för juridiska personer gäller för portföljutdelning som ett bolag med hemvist i landet uppbär från ett annat bolag med hemvist i landet, medan enligt nämnda lagstiftning sådan inkomstskatt för juridiska personer ska tas ut på portföljutdelning som ett bolag med hemvist i landet erhåller från ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992, dock endast i den mån den skatt som erlagts i hemviststaten för sistnämnda bolag avräknas från den skatt som ska erläggas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat och i den mån den administrativa börda som åvilar det utdelningsmottagande bolaget för att erhålla sådan avräkning inte är överdriven. Uppgifter som de nationella skattemyndigheterna begär in från det utdelningsmottagande bolaget beträffande den skatt som faktiskt påförts vinsten i det utdelande bolaget i dess hemviststat utgör en inneboende del av avräkningsmetodens själva funktion och kan inte anses utgöra en överdriven administrativ börda

- 3) Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken det i syfte att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning föreskrivs att portföljutdelning till ett bolag med hemvist i landet från ett annat bolag med hemvist i landet ska undantas från inkomstskatt för juridiska personer, medan nämnda lagstiftning varken ger rätt till undantag från skatt på utdelningen eller en rätt till avräkning för skatt som det utdelande bolaget har erlagt i sin hemviststat när det gäller utdelning från ett bolag med hemvist i ett annat tredjeland än ett som är part i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992.
  
- 4) Artikel 63 FEUF utgör inte hinder för att en nationell myndighet använder sig av ett förfarande som innebär den beträffande utdelning från vissa tredjeländer tillämpar avräkningsmetoden under ett visst lägsta andelsinnehav som det utdelningsmottagande bolaget äger i kapitalet i det utdelande bolaget, och undantagandemetoden för andelsinnehav däröver, medan den systematiskt tillämpar undantagandemetoden för inhemsk utdelning, dock endast i den mån som de aktuella mekanismerna för att förhindra eller lindra kedjebeskattningen av utdelade vinster leder till ett likvärdigt resultat. Den omständigheten att den nationella skattemyndigheten begär upplysningar av det utdelningsmottagande bolaget beträffande den skatt som faktiskt har belastat vinsten i det utdelande bolaget i det tredjeland där det har sitt hemvist utgör en inneboende del av avräkningsmetodens själva funktion och inverkar inte som sådan på likvärdigheten mellan undantagande- och avräkningsmetoden.
  
- 5) Artikel 63 FEUF ska tolkas så,
  - att den utgör hinder för en nationell lagstiftning enligt vilken bolag med hemvist i landet ges möjlighet att spara underskott från ett taxeringsår till senare taxeringsår och enligt vilken ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning förhindras genom att undantagandemetoden tillämpas på inhemsk utdelning medan avräkningsmetoden tillämpas på utdelning från

**bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland, i den mån som en sådan lagstiftning, vid tillämpning av avräkningsmetoden, inte medger att rätten till avräkning för den inkomstskatt för juridiska personer som erlagts i det utdelande bolagets hemviststat sparas till senare taxeringsår om detta bolag redovisade ett underskott av näringsverksamhet under det taxeringsår då utdelningsmottagaren erhöll den utländska utdelningen, och**

- att den inte innebär en skyldighet för en medlemsstat att i sin skattelagstiftning föreskriva att skatt som tagits ut på utdelning genom innehållande av källskatt i en annan medlemsstat eller i ett tredjeland får avräknas i syfte att undvika juridisk dubbelbeskattning – till följd av att berörda medlemsstater utövar sin respektive beskattningsrätt parallellt – av utdelning som ett bolag med hemvist i förstnämnda medlemsstat erhåller.

Underskrifter