

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 12 december 2006^{*}

I mål C-374/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), genom beslut av den 25 augusti 2004 som inkom till domstolen den 30 augusti 2004, i målet

Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation

mot

Commissioners of Inland Revenue,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (referent), R. Schintgen och J. Klučka samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, M. Ilešič, J. Malenovský och U. Lohmus,

^{*} Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: L.A. Geelhoed,
justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 november 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, genom G. Aaronson och D. Milne, QC, samt P. Farmer och D. Cavender, barristers,
- Förenade kungarikets regering, genom E. O'Neill och C. Gibbs, båda i egenskap av ombud, biträdda av G. Barling, QC, samt D. Ewart och J. Stratford, barristers,
- Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom J.C. Gracia, i egenskap av ombud,
- Irland, genom D.J. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av A.M. Collins, SC, och G. Clohessy, BL,

- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och M. De Grave, båda i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom A. Guimaraes-Purokoski, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 23 februari 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG, 56 EG, 57 EG och 58 EG.
- ² Begäran har framställts i ett mål mellan bolagskoncerner och Commissioners of Inland Revenue (skattemyndigheten i Förenade kungariket) angående dennas beslut att i landet ej hemmahörande bolag i nämnda koncerner inte har rätt till något skattetillgodohavande med avseende på utdelningar som de erhållit från i landet hemmahörande bolag.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

- ³ I artikel 4.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25) föreskrivs följande:

”Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

- avstå från att beskatta sådan utdelning, eller
- beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

Den nationella lagstiftningen

- ⁴ Enligt gällande skattelagstiftning i Förenade kungariket är vinster som under räkenskapsåret genereras i bolag som är hemmahörande i den medlemsstaten bolagsskattepliktiga i nämnda stat.

- 5 Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland tillämpar sedan år 1973 ett skattesystem som betecknas som "partiell kvittning" och som innebär att aktieägarna i ett i landet hemmahörande bolag vid utdelning från bolaget tillgodoräknas en del av den bolagsskatt som bolaget betalat. Till och med den 6 april 1999 byggde detta system dels på att det utdelande bolaget erlade bolagsskatten i förskott, dels på ett skattetillgodohavande för de aktieägare som erhållit utdelning. Dessutom var utdelningar till ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag från ett annat i den medlemsstaten hemmahörande bolag undantagna från skatteplikt hos det förra bolaget.

Förskottsbetalning av bolagsskatten

- 6 Enligt section 14 i 1988 års lag om inkomstskatt och bolagsskatt (Income and Corporation Taxes Act 1988) (nedan kallad ICTA), i den lydelse som gällde vid den tidpunkt när omständigheterna i målen vid den nationella domstolen inträffade, är ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som lämnar utdelning till sina aktieägare skyldigt att erlægga bolagsskatten i förskott (advance corporation tax) (nedan kallad ACT). Förskottsbetalningen beräknas på beloppet eller värdet av den lämnade utdelningen.
- 7 Ett bolag har rätt att inom vissa gränser kvitta ACT som erlagts för en utdelning som lämnats under ett givet räkenskapsår mot det belopp som bolaget har att erlægga i form av bolagsskatt (mainstream corporation tax) för det räkenskapsåret. Om ett bolags bolagsskatteskuld inte förslår för kvittning av all ACT, får den överskjutande ACT-delen överföras på antingen ett föregående eller ett kommande räkenskapsår, eller på bolagets dotterbolag som i sin tur får kvitta ACT-beloppet mot den bolagsskatt de själva har att erlægga. Överskjutande ACT får endast överföras på dotterbolag som är hemmahörande i Förenade kungariket.

- 8 En koncern i Förenade kungariket kan också välja att koncernbeskattas, vilket ger de bolag som ingår i koncernen möjlighet att skjuta upp betalningen av ACT till dess att moderbolaget i koncernen väljer att lämna utdelning. Detta system, som utgjorde föremålet för dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl (REG 2001, s. I-1727), är inte aktuellt vid prövningen av förevarande mål.

Skattetillgodohavande som beviljas för i landet hemmahörande aktieägare

- 9 Med tillämpning av section 208 ICTA skall ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i den medlemsstaten hemmahörande bolag inte erlägga bolagsskatt på denna utdelning.
- 10 Enligt section 231.1 ICTA ger dessutom all ACT-pliktig utdelning som ett i landet hemmahörande bolag lämnar till ett annat i landet hemmahörande bolag rätt till ett skattetillgodohavande för det senare bolaget som motsvarar den ACT som förstnämnda bolag har erlagt. Enligt section 238.1 ICTA utgör erhållen utdelning och skattetillgodohavandet tillsammans den "skattefria investeringsinkomsten" (franked investment income) för det bolag som mottar utdelningen.
- 11 Ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som från ett annat i landet hemmahörande bolag erhåller utdelning som medfört rätt till skattetillgodohavande kan överta det ACT-belopp som sistnämnda bolag har erlagt och kvitta detta mot det ACT-belopp som det själv har att erlägga när det lämnar utdelning till sina egna aktieägare, och bolaget betalar därmed endast ACT på överskjutande del.

- 12 Enligt tabell F i ICTA är en i Förenade kungariket bosatt fysisk person skattskyldig för inkomstskatt på utdelning som denne erhåller från ett i den medlemsstaten hemmahörande bolag. Nämda person har emellertid rätt till ett skattetillgodohavande som motsvarar den del av ACT-beloppet som det bolaget har erlagt. Detta skattetillgodohavande får kvittas mot den inkomstskatt som personen skall erlägga för utdelningen eller betalas ut kontant om skattetillgodohavandet överstiger det belopp varmed nämnda person beskattas.
- 13 Dessa bestämmelser leder till att vinst som i landet hemmahörande bolag delar ut beskattas en gång hos bolagen för att sedan beskattas hos den slutlige aktieägaren endast om dennes inkomstskatt överstiger det skattetillgodohavande som han har rätt till.

Situationen för i landet ej hemmahörande aktieägare

- 14 Ett bolag som inte är hemmahörande i Förenade kungariket är i princip skattskyldigt för inkomstskatt endast i fråga om inkomst som härrör från denna medlemsstat, däri inbegripet utdelning som bolaget erhållit från ett i nämnda stat hemmahörande bolag. Med tillämpning av section 233.1 ICTA gäller emellertid att om ett i landet ej hemmahörande bolag inte har rätt till ett skattetillgodohavande i Förenade kungariket skall det heller inte betala någon inkomstskatt på nämnda utdelning där.
- 15 När däremot ett i landet ej hemmahörande bolag, med stöd av ett avtal för att undvika dubbelbeskattnings (nedan kallat dubbelbeskattningsavtal) som Förenade kungariket slutit, har rätt till fullt eller partiellt skattetillgodohavande eller del av sådant, betalar detta bolag inkomstskatt i nämnda stat för den utdelning som det erhåller från ett i landet hemmahörande bolag.

- 16 Likaså är en i Förenade kungariket ej bosatt fysisk person i princip skattskyldig för inkomstskatt i den medlemsstaten för utdelning härrörande från denna medlemsstat. Om emellertid denna person inte har rätt till skattetillgodohavande i nämnda stat enligt nationell lagstiftning eller dubbelbeskattningsavtal inkomstbeskattar inte denna stat nämnda person för utdelningen.
- 17 Även om Förenade kungariket i de dubbelbeskattningsavtal som det sluter med andra medlemsstater eller med tredjeland normalt förbehåller sig rätten att beskatta utdelning som i landet hemmahörande personer lämnar till i landet ej hemmahörande personer, begränsas i dessa dubbelbeskattningsavtal ofta den skattesats som Förenade kungariket får tillämpa. Den högsta skattesatsen kan variera beroende på omständigheterna och i synnerhet beroende på om det i avtalet föreskrivs att aktieägaren skall ha rätt till fullt eller partiellt skattetillgodohavande.
- 18 I vissa dubbelbeskattningsavtal föreskrivs inte någon rätt till skattetillgodohavande för bolag hemmahörande i den andra avtalsslutande staten när dessa erhåller utdelning från ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag. Detta gäller bland annat i fråga om de dubbelbeskattningsavtal som slutits med Förbundsrepubliken Tyskland och Japan.
- 19 I andra dubbelbeskattningsavtal föreskrivs en rätt till skattetillgodohavande på vissa villkor. Sålunda gäller enligt det dubbelbeskattningsavtal som slutits med Konungariket Nederländerna att i den staten hemmahörande aktieägare som behärskar mindre än 10 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget medges fullt skattetillgodohavande, medan skattetillgodohavande medges till viss del när aktieägarna behärskar 10 procent eller mer av nämnda röstetal.
- 20 Det dubbelbeskattningsavtal som slutits med Konungariket Nederländerna innehåller dessutom en så kallad förmånsbegränsningsklausul som innebär att det

skattetillgodohavande som föreskrivs i nämnda dubbelbeskattningsavtal inte medges när det i landet ej hemmahörande bolag som innehar aktierna självt ägs av ett bolag hemmahörande i en medlemsstat med vilken Förenade kungariket har slutit ett dubbelbeskattningsavtal enligt vilket bolag som erhåller utdelning från ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag inte har rätt till skattetillgodohavande.

- 21 Domstolen preciserar att dessa bestämmelser i den i Förenade kungariket gällande lagstiftningen ändrades väsentligt genom 1998 års finanslag (Finance Act 1998), som är tillämplig på utdelningar som lämnas från och med den 6 april 1999. Ovan beskrivna bestämmelser är de som gällde före detta datum.

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 22 Twisten i målet vid den nationella domstolen ingår i en så kallad group litigation avseende ACT och utgörs av talan som sökandena till följd av domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl. för vid High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, mot Commissioners of Inland Revenue med yrkande om restitution och/eller ersättning.

- 23 Domstolen tog i den domen ställning till tolkningsfrågor från samma domstol och slog med avseende på den första tolkningsfrågan fast att artikel 43 EG utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning enligt vilken bolag med hemvist i denna stat kan omfattas av skatteregler som gör det möjligt för dem att lämna utdelningar till sina moderbolag utan att behöva erlagga bolagsskatt i förskott, förutsatt att även moderbolaget har sitt hemvist i denna stat, och enligt vilken detta inte är möjligt när moderbolaget har sitt hemvist i en annan medlemsstat.

- 24 I sitt svar på den andra frågan i nämnda mål slog domstolen fast att när ett dotterbolag med hemvist i en medlemsstat har varit skyldigt att i förskott betala bolagsskatt på utdelningar till sitt moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat, medan dotterbolag till moderbolag med hemvist i den förstnämnda medlemsstaten under liknande omständigheter har kunnat välja att omfattas av skatteregler som gör att de undgår denna skyldighet, krävs det enligt artikel 43 EG att dotterbolagen med hemvist i denna stat och deras i landet ej hemmahörande moderbolag har tillgång till verksamma rättsmedel för att få återbetalning eller skadestånd för den ekonomiska förlust som de lidit till förmån för myndigheterna i den berörda medlemsstaten på grund av att dotterbolagen betalat skatten i förskott.
- 25 Målet om ACT vid den hänskjutande domstolen omfattar fyra olika grupper för vilka gemensamma frågor har identifierats. Vid tidpunkten för den hänskjutande domstolens beslut utgjordes grupp IV i målet av talan av 28 bolagskoncerner som omfattar minst ett i landet ej hemmahörande bolag. Talan har väckts mot beslutet av Commissioners of Inland Revenue att inte ge ett sådant i landet ej hemmahörande bolag rätt till skattetillgodohavande när det erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag.
- 26 De fyra mål som den hänskjutande domstolen valt ut som pilotmål för förevarande begäran om förhandsavgörande rör talan i mål som väckts av såväl i landet hemmahörande bolag som av i landet ej hemmahörande bolag, vilka tillhör samma koncern som de i landet hemmahörande bolagen och vilka har erhållit utdelning från dessa (nedan kallade sökandena i målet vid den nationella domstolen). Det rör sig om utdelning som lämnats mellan åren 1974 och 1998 till bolag med hemvist i Italien (målet avseende Pirellikoncernen), i Frankrike (målet avseende Essilorkoncernen) och i Nederländerna (målet avseende BMW- och Sonykoncernerna).
- 27 Medan det i målet avseende Pirellikoncernen rör sig om ett i utlandet hemmahörande bolag som innehar en minoritetspost på åtminstone 10 procent i det i

landet hemmahörande bolaget, gäller de övriga målen i landet ej hemmahörande moderbolag som behärskar sina i landet hemmahörande dotterbolag till 100 procent. När det gäller de två moderbolag som har hemvist i Nederländerna ägs det första i sin helhet av ett bolag med hemvist i Tyskland, medan det andra bolaget ägs av ett bolag hemmahörande i Japan.

28 Den hänskjutande domstolen har uppgivit att talan i dessa mål avser frågor som redan hänskjutits till domstolen i det mål som utmynnade i domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., men som med hänsyn till svaret på den första och den andra frågan som ställts inte behövde besvaras. Även om skattetillgodohavandeet i nämnda mål inte betraktades som något annat än ett alternativ till återbetalning av ACT eller ersättning för förlust som föranletts av att ACT betalats, avser talan i de mål som nu väckts vid den hänskjutande domstolen direkt beviljandet av ett skattetillgodohavande.

29 Det är under dessa omständigheter som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har beslutat att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Strider följande situationer mot artikel 43 EG eller artikel 56 EG (mot bakgrund av artiklarna 57 EG och 58 EG) (eller de bestämmelser som föregick dessa):

a) Medlemsstat A (såsom Förenade kungariket)

i) antar och upprätthåller lagstiftning i vilken det föreskrivs en rätt till fullt skattetillgodohavande för aktieutdelningar från bolag med hemvist i medlemsstat A (nedan kallade berörda aktieutdelningar) till enskilda aktieägare med hemvist i medlemsstat A, och,

- ii) genomför en bestämmelse i dubbelbeskattningsavtal som slutits med vissa andra medlemsstater och tredjeländer, i vilken det föreskrivs en rätt till fullt skattetillgodohavande (minskat med skatt enligt föreskrift i dessa avtal) för berörda aktieutdelningar till enskilda aktieägare med hemvist i de andra medlemsstaterna och tredjeländerna,

men ger inte rätt till något skattetillgodohavande (vare sig fullt eller partiellt skattetillgodohavande) för berörda aktieutdelningar när de lämnas av ett dotterbolag med hemvist i medlemsstat A (såsom Förenade kungariket) till ett moderbolag med hemvist i medlemsstat B (såsom Tyskland), vare sig enligt nationella bestämmelser eller enligt dubbelbeskattningsavtal mellan de två staterna.

- b) Medlemsstat A (såsom Förenade kungariket) genomför en bestämmelse i det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet i vilken det föreskrivs en rätt till partiellt skattetillgodohavande för berörda aktieutdelningar för ett moderbolag med hemvist i medlemsstat C (såsom Nederländerna), men inte någon sådan rätt för ett moderbolag med hemvist i medlemsstat B (såsom Tyskland), när det inte finns någon bestämmelse om rätt till partiellt skattetillgodohavande i dubbelbeskattningsavtalet mellan medlemsstat A och medlemsstat B.
- c) Medlemsstat A (såsom Förenade kungariket) ger inte ett bolag med hemvist i medlemsstat C (såsom Nederländerna), vilket behärskas av ett bolag med hemvist i medlemsstat B (såsom Tyskland), rätt till partiellt skattetillgodohavande för berörda aktieutdelningar när medlemsstat A tillämpar bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal som ger en sådan rätt

i) till bolag med hemvist i medlemsstat C, vilka behärskas av personer med hemvist i medlemsstat C,

ii) till bolag med hemvist i medlemsstat C vilka behärskas av personer med hemvist i medlemsstat D (såsom Italien), där det finns en bestämmelse om rätt till partiellt skattetillgodohavande för berörda aktieutdelningar i dubbelbeskattningsavtalet mellan medlemsstat A och medlemsstat D,

iii) till bolag med hemvist i medlemsstat D oavsett vem som behärskar dessa bolag.

d) Gör det någon skillnad för svaret på fråga 1 c om bolaget med hemvist i medlemsstat C inte behärskas av ett bolag med hemvist i medlemsstat B, utan av ett bolag med hemvist i ett tredjeland?

2. Om hela eller någon del av fråga 1 a–c besvaras jakande, vilka principer fastställs i så fall i gemenskapsrätten i fråga om rättigheter och rättsmedel som står till förfogande i ovan beskrivna situationer? Frågan gäller särskilt följande:

a) Är medlemsstat A skyldig att betala

i) fullt skattetillgodohavande eller ett belopp som motsvarar detta, eller

ii) partiellt skattetillgodohavande eller ett belopp som motsvarar detta, eller

iii) fullt eller partiellt skattetillgodohavande eller ett belopp som motsvarar detta

— exklusive extra inkomstskatt som skall betalas eller som skulle ha betalats om aktieutdelningen till den klagande som berörs hade gett upphov till ett skattetillgodohavande,

— exklusive sådan skatt beräknad på annan grund?

b) Till vem skall betalningen ske:

i) det berörda moderbolaget i medlemsstat B eller medlemsstat C, eller

ii) det berörda dotterbolaget i medlemsstat A?

c) Utgör rätten till sådan betalning

i) en rätt till återbetalning av belopp som felaktigt tagits ut i skatt så att återbetalningen är en följd av, och ett komplement till, den rätt som föreskrivs i artikel 43 EG och/eller artikel 56 EG, och/eller

ii) en rätt till ersättning eller skadestånd så att de villkor för att erhålla kompensation som fastställts i [dom av den 5 mars 1996] i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame skall uppfyllas, och/eller

iii) en rätt att erhålla en förmån som felaktigt nekats? Om så är fallet uppkommer följande frågor:

— Utgör en sådan rättighet en följd av, och ett komplement till, den rättighet som föreskrivs i artikel 43 EG och/eller artikel 56 EG, eller

— skall villkoren för återkrav som fastställts i de [ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame] uppfyllas, eller

— skall några andra villkor uppfyllas?

d) Gör det någon skillnad för fråga 2 c ovan, om talan enligt nationella bestämmelser i [medlems]stat A väcks i form av en talan om återbetalning eller om talan väcks eller skall väckas i form av en talan om skadestånd?

e) Är det för att bolaget som väcker talan skall erhålla kompensation nödvändigt att det visar att det eller dess moderbolag skulle ha krävt ett (fullt eller partiellt, beroende på omständigheterna) skattetillgodohavande om det hade vetat att det enligt gemenskapsrätten hade rätt att göra det?

- f) Gör det någon skillnad för svaret på fråga 2 a att det berörda dotterbolaget i medlemsstat A enligt [domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl.] hade erhållit återbetalning eller i princip hade rätt till en återbetalning av, eller för, förskotterad bolagsskatt på den aktieutdelning som lämnats till det berörda moderbolaget i medlemsstat B eller medlemsstat C?
- g) Vilka eventuella riktlinjer anser domstolen vara lämpliga att fastställa i förevarande mål beträffande de omständigheter som den nationella domstolen skall beakta när det gäller att avgöra huruvida en tillräckligt klar överträdelse föreligger i den mening som avses i [domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame], och särskilt angående frågan om överträdelsen, mot bakgrund av rättspraxis om tolkningen av de berörda gemenskapsbestämmelserna, var ursäktlig?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Fråga 1a

- 30 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga under 1a för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för en sådan lagstiftning i en medlemsstat som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, när det i denna lagstiftning föreskrivs att om ett i landet hemmahörande bolag lämnar utdelning skall de slutliga aktieägarna för utdelningen erhålla fullt skattetillgodohavande om de har hemvist i denna medlemsstat eller i en annan stat med vilken förstnämnda stat har slutit ett dubbelbeskattningsavtal i vilket ett sådant skattetillgodohavande föreskrivs, medan något sådant tillgodohavande inte medges till någon del för bolag som erhåller sådan utdelning och som har hemvist i vissa andra medlemsstater.

- 31 Av handlingarna i målet framgår att den hänskjutande domstolen har valt att inte fråga domstolen om problematiken avseende en skillnad i behandling mellan å ena sidan de slutliga aktieägare som, oavsett om de är hemmahörande i landet eller ej, erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag och, å andra sidan, i landet ej hemmahörande bolag som erhåller sådan utdelning. Den hänskjutande domstolen har i stället bett domstolen tolka gemenskapsrätten så att den förra domstolen kan avgöra huruvida den åtskillnad som görs i Förenade kungariket av å ena sidan i landet hemmahörande bolag som medges ett skattetillgodohavande när det erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag — en utdelning för vilken även de slutliga aktieägarna har rätt till ett skattetillgodohavande när de erhåller densamma — och å andra sidan ett i landet ej hemmahörande bolag som — bortsett från vissa i dubbelbeskattningsavtal föreskrivna fall — inte tillerkänns något skattetillgodohavande när de erhåller utdelning från i landet hemmahörande bolag och för vilket de slutliga aktieägarna inte heller har rätt till något sådant tillgodohavande, vare sig de är hemmahörande i landet eller ej.
- 32 Enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket gäller nämligen att även om ett i landet hemmahörande bolag, som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag, medges ett skattetillgodohavande som motsvarar den bolagsskatt som sistnämnda bolag har erlagt i förskott, har ett i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag inte någon rätt till något fullt eller partiellt skattetillgodohavande för denna utdelning annat än om så föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan det förra bolagets hemviststat och Förenade kungariket.
- 33 Det stämmer visserligen att sökandena i målet vid den nationella domstolen i sina yttranden till domstolen även har åberopat att de slutliga aktieägare som erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag — med hänsyn till att dessa inte har rätt till något skattetillgodohavande — befinner sig i en sämre situation än de slutliga aktieägare som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag och medges sådant skattetillgodohavande enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket eller, när fråga är om i landet ej hemmahörande aktieägare, i enlighet med ett dubbelbeskattningsavtal. Domstolen konstaterar emellertid att sökandena i målet vid den nationella domstolen har åberopat att aktieägare i bolag som inte är hemmahörande i landet behandlas mindre förmånligt uteslutande i syfte att påvisa att dessa bolag själva utsätts för en inskränkning av etableringsfriheten och restriktioner för kapitalrörelser.

- 34 Sökandena i målet vid den nationella domstolen har nämligen hävdat att den lagstiftning i Förenade kungariket som är i fråga strider mot artiklarna 43 EG och 56 EG då den kan leda till att i landet ej hemmahörande bolag avhålls från att etablera dotterbolag i denna medlemsstat och från att investera kapital i bolag med hemvist i den staten samt från att anskaffa kapital därifrån. Denna lagstiftning kan inte rättfärdigas av att det föreligger en relevant skillnad mellan situationen för i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag och den situation som gäller för i landet ej hemmahörande bolag som erhåller sådan utdelning, och den kan inte heller motiveras av ändamålen att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang eller att förhindra ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst.
- 35 För att i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag skall kunna försätta sina aktieägare i samma situation som den som gäller för dem som äger aktier i bolag som har hemvist i landet och som erhåller sådan utdelning, måste Förenade kungariket enligt sökandena i målet vid den nationella domstolen tillerkänna i landet ej hemmahörande bolag ett skatte-tillgodohavande.
- 36 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iakttas gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se, bland annat, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 32, domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 37, och dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 28).
- 37 När det gäller frågan huruvida den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av artikel 43 EG om etableringsfrihet eller av artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital, betonar domstolen att den fråga som ställts rör nationell lagstiftning om beskattning av utdelning enligt vilken, oavsett omfattningen av det utdelningsmottagande bolagets andelsinnehav, ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag har rätt till ett skattetillgodohavande medan rätten till skattetillgodohavande för ett i landet ej hemmahörande bolag som erhåller sådan utdelning avgörs av ett

eventuellt dubbelbeskattningsavtal som Förenade kungariket har slutit med sistnämnda bolags hemviststat. I vissa dubbelbeskattningsavtal, såsom i avtalet med Konungariket Nederländerna, varierar tydligen skattetillgodohavandets omfattning efter storleken på den utdelningsmottagande aktieägarens andelsinnehav i det utdelande bolaget.

38 Av detta följer att de ifrågavarande bestämmelserna kan omfattas av såväl artikel 43 EG som artikel 56 EG.

39 Som framgår av beslutet om hänskjutande avser tre av de mål som valts ut som pilotmål i tvisten vid den hänskjutande domstolen bolag med hemvist i Förenade kungariket som till 100 procent ägs av i landet ej hemmahörande bolag. Då det rör sig om andelsinnehav som ger innehavaren ett betydande inflytande över bolagens beslut och möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet, är det EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet som är tillämpliga (dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkterna 21 och 22, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkterna 37 och 66–68, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 31).

40 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 28 och 30 i sitt förslag till avgörande har domstolen inte tillräckliga uppgifter för att kunna avgöra vilket slags innehav det rör sig om i det fjärde pilotmålet och inte heller arten av innehavet hos andra bolag som utgör part i tvisten. Det kan alltså inte uteslutas att denna tvist även avser den inverkan som den i målet vid den nationella tvisten aktuella lagstiftningen har på utdelning som ett i landet hemmahörande bolag lämnar till i landet ej hemmahörande bolag vars andelsinnehav inte ger dem ett betydande inflytande över bolagens beslut och möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet. Denna lagstiftning skall följaktligen även prövas mot bakgrund av de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital.

- 41 När det för det första gäller prövningen av tolkningsfrågan ur det perspektiv som avser etableringsfriheten har sökandena i målet vid den nationella domstolen hävdad att det i gällande lagstiftning i Förenade kungariket inte, förutom i vissa fall som omfattas av dubbelbeskattningsavtal, föreskrivs någon rätt till skattetillgodohavande för i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag, och inte heller för de slutliga aktieägarna, oavsett om dessa har hemvist i landet eller ej, och att nämnda lagstiftning därför inskränker friheten för ett sådant i landet ej hemmahörande bolag att etablera dotterbolag i nämnda medlemsstat. I förhållande till i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag, befinner sig ett i landet ej hemmahörande bolag i en sämre situation eftersom dess aktieägare inte har rätt till något skattetillgodohavande varför bolaget måste höja utdelningen så att dessa aktieägare erhåller ett belopp som motsvarar det som de skulle ha erhållit om de hade varit aktieägare i ett i landet hemmahörande bolag.
- 42 Domstolen erinrar i detta avseende om att den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgare har enligt artikel 43 EG, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, enligt artikel 48 EG inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, och av den 13 december 2005, i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 30, samt domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41).
- 43 Domstolen påpekar att det i fråga om bolag är sätet i den mening som avses enligt artikel 48 EG som, liksom nationaliteten när fråga är om fysiska personer, bestämmer anknytningen till en stats rättordning. Om det accepterades att den medlemsstat i vilken etablering skett fritt kan välja att tillämpa en annorlunda behandling uteslutande av det skälet att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat skulle detta innebära att innehållet i artikel 43 EG inte längre fick någon verkan (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i

mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, och av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275, samt domarna i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 42, och i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 37). Syftet med etableringsfriheten är sålunda att säkerställa en nationell behandling i värdmedlemsstaten genom ett förbud mot all diskriminering som grundar sig på var ett bolag har valt att förlägga sitt säte (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 14, och Saint-Gobain ZN, punkt 35).

44 Det har i förevarande mål inte ifrågasatts att ett bolag med hemvist i Förenade kungariket som erhåller utdelning från ett annat i det landet hemmahörande bolag har rätt till skattetillgodohavande i denna medlemsstat motsvarande den ACT som sistnämnda bolag har erlagt, medan däremot ett i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag inte har någon sådan rätt, såvida detta inte föreskrivs i ett eventuellt dubbelbeskattningsavtal som slutits mellan det förra bolagets hemviststat och Förenade kungariket.

45 Likaså gäller att när ett i landet hemmahörande bolag i sin tur lämnar utdelning till sina slutliga aktieägare och får betala ACT på utdelningen, har de senare rätt att i Förenade kungariket, om de har hemvist i denna stat eller om de omfattas av ett dubbelbeskattningsavtal i vilket en sådan rätt föreskrivs, erhålla ett skattetillgodohavande som får kvittas mot det belopp de har att erlægga i inkomstskatt eller, om skattetillgodohavandet överstiger detta belopp, erhålla kontant betalning. När utdelningen till de slutliga aktieägarna däremot härrör från ett i landet ej hemmahörande bolag har dessa aktieägare inte någon rätt till skattetillgodohavande.

46 Vid fastställelsen av om en skillnad i den skattemässiga behandlingen är diskriminerande måste det emellertid undersökas huruvida de berörda bolagen, när det gäller den nationella bestämmelsen i fråga, befinner sig i situationer som är objektivt jämförbara. Det framgår nämligen av fast rättspraxis att en diskriminering föreligger när skilda regler tillämpas på lika situationer eller när samma regel tillämpas på olika situationer (se dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker, REG 1995, s. I-225, punkt 30, och av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland, REG 1999, s. I-2651, punkt 26).

- 47 Enligt Förenade kungarikets regering liksom enligt den tyska och den franska regeringen, Irland och den italienska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission gäller i fråga om en nationell bestämmelse enligt vilken skattetillgodohavande medges aktieägare som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag att situationen för aktieägare som utgörs av i landet hemmahörande bolag och situationen för aktieägare som utgörs av i landet ej hemmahörande bolag inte är jämförbara i den meningen att det i landet ej hemmahörande bolaget inte är skattskyldigt i Förenade kungariket för denna utdelning. Nämnade regeringar har betonat att ett i landet ej hemmahörande bolag inte heller är skyldigt att betala ACT när det delar ut vinst till sina egna aktieägare.
- 48 Sökandena i målet vid den nationella domstolen har däremot hävdat att i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning befinner sig i en situation som när det gäller beskattningen av denna utdelning är jämförbar med situationen för i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelning. Sökandena har visserligen tillstått att ett i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelning inte har att erlagga inkomstskatt i Förenade kungariket eller, enligt ett dubbelbeskattningsavtal, erlagga inkomstskatt där, men i så fall medges ett skattetillgodohavande för den skatt som det utdelande bolaget har erlagt. De har dock även betonat att inte heller ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning erlägger någon bolagsskatt på denna.
- 49 Domstolen erinrar i detta avseende om att den utdelning som ett bolag lämnar till sina aktieägare kan bli föremål dels för en kedjebeskattnings när den först beskattas hos det utdelande bolaget såsom realiserad vinst, och därefter hos ett moderbolag såsom vinst, dels för en ekonomisk dubbelbeskattnings när den först beskattas hos det utdelande bolaget och därefter inkomstbeskattas hos den slutliga aktieägaren.
- 50 Det ankommer på varje medlemsstat att med iakttagande av gemenskapsrätten organisera sitt system för beskattning av utdelad vinst och att i detta sammanhang definiera beskattningsunderlaget samt den skattesats som skall tillämpas för det utdelande bolaget och/eller för den aktieägare som tar emot utdelningen om denne är skattskyldig i nämnda stat.

- 51 Enligt artikel 293 EG skall medlemsstaterna i den utsträckning det är nödvändigt inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen. Bortsett från konventionen 90/436/EEG av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap (EGT L 225, s. 10) har det emellertid inom gemenskapen inte antagits någon bestämmelse om samordning eller harmonisering, där syftet är att avskaffa dubbelbeskattning, och medlemsstaterna har för detta ändamål inte ingått något multilateralt avtal enligt artikel 293 EG (se dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly, REG 1998, s. I-2793, punkt 23, av den 5 juli 2005 i mål C-376/03, D., REG 2005, s. I-5821, punkt 50, och av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 43).
- 52 Det är mot denna bakgrund som domstolen redan har slagit fast att eftersom det inte har angivits några enhetliga eller harmoniserande gemenskapsbestämmelser, har medlemsstaterna fortfarande behörighet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier som deras beskattningsbefogenheter skall fördelas mellan dem, särskilt när det gäller att avskaffa dubbelbeskattning (domarna i de ovannämnda målen Gilly, punkterna 24 och 30, Saint-Gobain ZN, punkt 57, samt N, punkt 44).
- 53 Det är endast för de bolag i medlemsstaterna som innehar andelar motsvarande minst 25 procent av kapitalet i ett bolag i en annan medlemsstat som artikel 4 i direktiv 90/435 jämförd med artikel 3 i det direktivet, i dess ursprungliga lydelse som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, som medlemsstaterna är skyldiga att antingen avstå från att beskatta utdelning som ett i landet hemmahörande moderbolag erhåller från sitt i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag, eller medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande.
- 54 Endast det faktum att medlemsstaterna är skyldiga att för de andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435 fastställa om och i vilken mån kedjebeskattningen och den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst skall undvikas och för detta

ändamål ensidigt eller med hjälp av dubbelbeskattningsavtal som sluts med andra medlemsstater införa mekanismer för förhindrande eller minskning av denna kedjebeskattnings och ekonomiska dubbelbeskattnings, innebär dock inte att de därmed också får tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i fördraget.

55 När alltså en medlemsstat tillämpar ett system för att förhindra eller minska kedjebeskattnings eller ekonomisk dubbelbeskattnings av utdelning som i landet hemmahörande bolag lämnar måste denna stat behandla utdelning som i landet hemmahörande personer erhåller från i landet ej hemmahörande bolag på likvärdigt sätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz, REG 2004, s. I-7063, punkterna 27–49, och av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkterna 29–55).

56 När det gäller sådana system är nämligen situationen för aktieägare med hemvist i en medlemsstat vilka erhåller utdelning från ett bolag som också är hemmahörande i denna stat jämförbar med situationen för aktieägare med hemvist där som tar emot utdelning från ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, eftersom såväl inhemsk som utländsk utdelning kan bli föremål för en kedjebeskattnings, när aktieägaren är ett bolag, och för en ekonomisk dubbelbeskattnings när fråga är om de slutliga aktieägarna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Lenz, punkterna 31 och 32, och Manninen, punkterna 35 och 36).

57 Även om situationen för dessa aktieägare måste anses vara jämförbar när det gäller tillämpningen av hemvistmedlemsstatens skattelagstiftning på dem, är så emellertid inte nödvändigtvis fallet — i fråga om tillämpningen av skattelagstiftningen i den medlemsstat där det utdelande bolaget är hemmahörande — när det gäller de situationer i vilka utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i denna medlemsstat respektive utdelningsmottagande aktieägare med hemvist i en annan medlemsstat befinner sig.

- 58 När det utdelande bolaget och den utdelningsmottagande aktieägaren inte har hemvist i samma medlemsstat befinner sig nämligen inte det utdelande bolagets hemvistmedlemsstat, det vill säga den medlemsstat som är källstat för vinsten, i samma position som den medlemsstat där utdelningsmottagaren har sitt hemvist när det gäller att förhindra eller minska kedjebeskattning och ekonomisk dubbelbeskattning.
- 59 Domstolen finner nämligen i detta avseende att ett krav på att det utdelande bolagets hemviststat skall säkerställa att vinst som delas ut till en i landet ej hemmahörande aktieägare inte blir föremål för kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, oavsett om detta sker genom att vinsten undantas från skatteplikt hos det utdelande bolaget eller om nämnda aktieägare medges en skattefördel som motsvarar den skatt som det utdelande bolaget har erlagt på vinsten, skulle innebära att denna stat måste avstå från sin rätt att beskatta en inkomst som genererats i en ekonomisk verksamhet som bedrivs inom dess territorium.
- 60 När det å andra sidan gäller en mekanism för att förhindra eller mildra ekonomisk dubbelbeskattning genom ett beviljande av en skattefördel till den slutlige aktieägaren, påpekar domstolen att det normalt är den medlemsstat där denna har sitt hemvist som har de bästa möjligheterna att bedöma aktieägarnas personliga skatteförmåga (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 32 och 33, och D., punkt 27). För andelsinnehav som omfattas av direktiv 90/435 åläggs, enligt artikel 4.1 i direktivet, hemviststaten för det moderbolag som erhåller utdelning från ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag — och inte sistnämnda stat — att förhindra kedjebeskattning genom att avstå från att beskatta sådan utdelning, eller att beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande.
- 61 När det gäller den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen påpekar domstolen att när ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag lämnar utdelning till ett mottagande bolag beskattar Förenade kungariket varken den utdelning som mottas av ett i landet hemmahörande bolag eller den utdelning som ett i landet ej hemmahörande bolag mottar.

62 På detta plan föreligger alltså inte någon skillnad i behandling.

63 Det finns emellertid en skillnad mellan i landet hemmahörande utdelningsmottagande bolag och i landet ej hemmahörande utdelningsmottagande bolag när det gäller möjligheten för dessa bolag att lämna utdelning till sina slutliga aktieägare enligt en lagstiftning som medger de sistnämnda ett skattetillgodohavande motsvarande den bolagsskatt som betalats av det bolag som genererat den utdelade vinsten. Det är ostridigt att det endast är i landet hemmahörande bolag som har denna möjlighet.

64 Det är emellertid i egenskap av hemviststat för aktieägaren som denna stat vid utdelning från ett i landet hemmahörande bolag till sina i landet hemmahörande slutliga aktieägare ger de senare ett skattetillgodohavande motsvarande den bolagsskatt som det bolag som genererat den utdelade vinsten har erlagt i förskott vid tillfället för denna vinstutdelning.

65 När det gäller tillämpningen av de mekanismer som har till ändamål att förhindra eller minska kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning innehar således en medlemsstat i vilken såväl utdelande bolag som slutliga aktieägare har hemvist inte en jämförbar ställning med en medlemsstat i vilken ett bolag som delar ut vinst till ett i landet ej hemmahörande bolag har sitt hemvist, och där det senare bolaget i sin tur delar ut vinsten till sina slutliga aktieägare i den meningen att sistnämnda stat i princip agerar i sin enda egenskap av källstat för den utdelade vinsten.

66 Det är bara när ett i landet hemmahörande bolag i sistnämnda fall lämnar utdelning till ett bolag med hemvist i en annan medlemsstat och aktieägarna i sistnämnda bolag har hemvist i förstnämnda stat, som denna i egenskap av hemviststat för dessa aktieägare, i enlighet med den princip som uttalades i domarna i de ovannämnda målen Lenz och Manninen, sådan den återgivits i punkt 55 i förevarande dom, har

att tillse att den utdelning som dessa aktieägare erhållit från ett i landet ej hemmahörande bolag ges en skattemässig behandling som är jämbördig med den behandling som förbehålls utdelning till en i landet hemmahörande aktieägare från ett i landet hemmahörande bolag.

67 Som framgår av punkt 30 i förevarande dom utgör inte den skyldighet som i ett sådant fall åvilar en medlemsstat som agerar i sin egenskap av hemviststat för den slutlige aktieägaren föremål för de frågor som den hänskjutande domstolen har ställt.

68 Om en medlemsstat ensidigt eller via avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare skall erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig emellertid situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande sådana.

69 När det gäller sådana nationella bestämmelser som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, är detta — såsom angivits i punkt 15 i förevarande dom — fallet när det i ett dubbelbeskattningsavtal som Förenade kungariket slutit föreskrivs att ett bolag som äger aktier och som är hemmahörande i den andra avtalsslutande staten har rätt till fullt eller partiellt skattetillgodohavande för utdelning som det erhåller från ett bolag hemmahörande i Förenade kungariket.

70 Om den medlemsstat i vilken det bolag som genererat den vinst som skall delas ut har sitt hemvist väljer att utnyttja sina beskattningsbefogenheter inte bara i fråga om vinst som genererats i denna stat, utan också i fråga om inkomst som härrör från denna stat och som uppburits av de i landet ej hemmahörande utdelningsmottagande bolagen är det denna stats utövande av sina beskattningsbefogenheter i sig som oberoende av den beskattning som sker i en annan medlemsstat innebär en risk för kedjebeskattnings. I sådana fall måste det utdelande bolagets hemviststat, för

att undvika att i landet ej hemmahörande utdelningsmottagande bolag utsätts för en sådan inskränkning av etableringsfriheten som är förbjuden enligt artikel 43 EG, tillse att de i landet ej hemmahörande aktieägande bolagen i fråga om den mekanism som föreskrivs i landets nationella rättsordning behandlas på ett sätt som är likvärdigt med sätt på vilket i landet hemmahörande aktieägande bolag behandlas.

- 71 Det ankommer på den nationella domstolen att i varje enskilt fall kontrollera huruvida denna skyldighet har iakttagits, varvid det i förekommande fall skall tas hänsyn till bestämmelser i det dubbelbeskattningsavtal som nämnda medlemsstat har slutit med det aktieägande bolagets hemviststat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich, REG 2006, s. I-923, punkterna 51–55).
- 72 Av vad som anförts ovan framgår att en medlemsstats lagstiftning i vilken det i fall av utdelning från ett i landet hemmahörande bolag, och försåvitt dubbelbeskattningsavtal saknas, föreskrivs att endast i landet hemmahörande aktieägande bolag har rätt till skattetillgodohavande motsvarande den bolagsskatt som betalats i förskott av det bolag som genererat den utdelade vinsten, varvid endast de slutliga aktieägare som har hemvist i landet har rätt till detta skattetillgodohavande, inte utgör någon sådan diskriminering som är förbjuden enligt artikel 43 EG.
- 73 Eftersom de överväganden som gjorts i föregående punkter gäller på samma sätt för i landet ej hemmahörande aktieägande bolag som erhållit utdelning på grund av ett andelsinnehav som inte ger dem ett betydande inflytande över bolagens beslut eller möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet, kan en sådan lagstiftning inte heller innebära en restriktion av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 56 EG.
- 74 Fråga 1a skall alltså besvaras så, att artiklarna 43 EG och 56 EG inte utgör hinder för en medlemsstat att vid utdelning från ett bolag med hemvist i denna stat ge de bolag som tar emot denna utdelning och som också har hemvist i denna stat ett

skattetillgodohavande som motsvarar den skatt som det utdelande bolaget har erlagt på utdelad vinst, medan i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som erhåller utdelning och som inte är skattskyldiga för denna utdelning i förstnämnda stat inte medges något sådant tillgodohavande.

Fråga 1b–d

75 Den hänskjutande domstolen har ställt fråga 1b–d för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för att en medlemsstat tillämpar dubbelbeskattningsavtal som slutits med andra medlemsstater och enligt vilka utdelningsmottagande bolag med hemvist i vissa medlemsstater inte har rätt till skattetillgodohavande när i landet hemmahörande bolag lämnar utdelning, medan utdelningsmottagande bolag med hemvist i vissa andra medlemsstater tillerkänns ett partiellt skattetillgodohavande.

76 Den hänskjutande domstolen har i detta sammanhang även frågat om en medlemsstat lagligen har rätt att tillämpa en så kallad förmånsbegränsningsklausul i ett dubbelbeskattningsavtal med stöd av vilken nämnda stat inte ger ett i den andra avtalsslutande medlemsstaten hemmahörande bolag rätt till skattetillgodohavande om detta bolag behärskas av ett bolag med hemvist i en tredje stat med vilken förstnämnda medlemsstat har slutit ett dubbelbeskattningsavtal i vilket det vid utdelning inte föreskrivs något skattetillgodohavande för ett i en tredje stat hemmahörande bolag, som mottar utdelningen. Frågan avser också huruvida det i detta avseende har någon betydelse att det i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelningen behärskas av ett bolag som har sitt hemvist i en medlemsstat eller i tredjeland.

77 Av de skäl som angivits i punkterna 37–40 i förevarande dom måste de nationella bestämmelser som är i fråga i målet vid den nationella domstolen provas såväl mot etableringsfriheten som mot den fria rörligheten för kapital.

- 78 Enligt sökandena i målet vid den nationella domstolen åsidosätter en medlemsstat de fria rörligheterna när den medger skattefördelar för personer hemmahörande i en medlemsstat, medan personer hemmahörande i en annan medlemsstat nekas dessa fördelar. De har med hänvisning till punkt 26 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike gjort gällande att beviljandet av sådana fördelar inte får göras beroende av huruvida den andra avtalsslutande staten beviljar motsvarande fördelar.
- 79 Sökandena i målet vid den nationella domstolen har betonat att en utsträckning av de fördelar som föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal som slutits med en viss medlemsstat till att gälla även fysiska eller juridiska personer som omfattas av ett annat dubbelbeskattningsavtal inte inverkar på systemet med bilaterala skatteavtal. Man måste nämligen skilja mellan den rätt som medlemsstaterna har att fördela sina beskattningsbefogenheter i syfte att förhindra dubbelbeskattning av en och samma inkomst i flera medlemsstater å ena sidan och å andra sidan medlemsstaternas utövande av de sålunda fördelade beskattningsbefogenheterna. Medan en annorlunda behandling skulle vara motiverad om den följde av skillnader mellan olika dubbelbeskattningsavtal när det gäller fördelningen av beskattningsbefogenheterna, bland annat för att återspegla skillnaderna mellan skattesystemen i de berörda medlemsstaterna, kan en medlemsstat inte för att förhindra eller minska den ekonomiska dubbelbeskattningen utöva sina befogenheter selektivt och godtyckligt.
- 80 Förenade kungarikets regering liksom den tyska och den franska regeringen, Irland och den italienska och den nederländska regeringen samt kommissionen har däremot bestritt ståndpunkten att en medlemsstat inte får skydda en i en annan medlemsstat hemmahörande person mot ekonomisk dubbelbeskattning annat än om denna stat också ger samma skydd till i alla övriga medlemsstater hemmahörande personer. Godtogs denna ståndpunkt skulle den jämvikt och den ömsesidighet som ligger till grund för befintliga dubbelbeskattningsavtal kullkastas och de skattskyldiga skulle lättare kunna kringgå de bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalet med vilka syftet är att bekämpa skatteundandragande. Därmed skulle också rättssäkerheten för de skattskyldiga påverkas.
- 81 Domstolen erinrar i detta avseende om att medlemsstaterna, i avsaknad av enhetliggörande eller harmoniserande åtgärder på gemenskapsnivå för undvikande av dubbelbeskattning, fortfarande är behöriga att själva fastställa kriterierna för

beskattning av inkomst i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtalsslutande. Medlemsstaterna står i detta avseende fria att genom bilaterala avtal fastställa kriterierna för anknytning vid fördelningen av beskattningsmakten (se domarna i de ovannämnda målen Gilly, punkterna 24 och 30, Saint-Gobain ZN, punkt 57, D., punkt 52, och Bouanich, punkt 49).

- 82 Sökandena i målet vid den nationella domstolen har kritiserat den skillnad i behandling som i Förenade kungariket ej hemmahörande bolag utsätts för genom att det i de dubbelbeskattningsavtal som denna medlemsstat har slutit med vissa andra medlemsstater föreskrivs att i dessa medlemsstater hemmahörande bolag har rätt till ett skattetillgodohavande, medan det i dubbelbeskattningsavtal som Förenade kungariket har slutit med andra medlemsstater inte föreskrivs någon sådan rätt.
- 83 För att fastställa om en sådan skillnad i behandling är diskriminerande måste det med avseende på de ifrågavarande bestämmelserna undersökas huruvida de i landet ej hemmahörande bolag som berörs befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar.
- 84 Som domstolen påpekade i punkt 54 i sin dom i det ovannämnda målet D., är tillämpningsområdet för ett bilateralt skatteavtal begränsat till fysiska eller juridiska personer som omnämns i detsamma.
- 85 För att undvika att utdelad vinst inte beskattas både i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sitt hemvist och i den medlemsstat där det utdelningsmottagande bolaget är hemmahörande, föreskrivs i samtliga de dubbelbeskattningsavtal som Förenade kungariket slutit att beskattningsbefogenheterna skall fördelas mellan denna medlemsstat och den andra avtalsslutande staten. Medan det i vissa av dessa dubbelbeskattningsavtal inte föreskrivs någon skatteplikt i Förenade kungariket för utdelning som ett i landet ej hemmahörande bolag erhåller från ett i denna medlemsstat hemmahörande bolag, innehåller andra dubbelbeskattningsavtal bestämmelser enligt vilka sådan skatteplikt skall gälla. Det är i detta senare fall som det i dubbelbeskattningsavtalen, vart och ett med sina specifika villkor, föreskrivs att skattetillgodohavande skall medges det i landet ej hemmahörande utdelningsmottagande bolaget.

- 86 Som Förenade kungarikets regering har hävdad, i detta avseende med stöd av de flesta andra regeringar som ingivit yttranden till domstolen, varierar dubbelbeskattningsavtalens villkor för skattetillegodohavande till i landet ej hemmahörande bolag, vilka erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag inte bara på grundval av de berörda nationella skattesystemens särdrag, utan också med hänsyn till den tidsperiod då dubbelbeskattningsavtalen förhandlades fram och omfattningen av de frågor som de berörda medlemsstaterna enades om.
- 87 De situationer när Förenade kungariket beviljar i den andra avtalsslutande staten hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag ett skattetillegodohavande är de där Förenade kungariket också har förbehållit sig rätten att beskatta dessa bolag för nämnda utdelning. Den skattesats som Förenade kungariket i sådana fall får tillämpa varierar efter omständigheterna, bland annat med hänsyn till om det i ett dubbelbeskattningsavtal föreskrivs ett fullt eller partiellt skattetillegodohavande. Det finns alltså ett direkt samband mellan rätten till ett skattetillegodohavande och den skattesats som föreskrivs i ett sådant dubbelbeskattningsavtal (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 september 2003 i mål C-58/01, *Océ Van der Grinten*, REG 2003, s. I-9809, punkt 87).
- 88 Att på sätt som föreskrivs i vissa av de dubbelbeskattningsavtal som Förenade kungariket har slutit bevilja skattetillegodohavande för ett i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande sådant bolag kan således inte anses utgöra en från övriga delar av nämnda dubbelbeskattningsavtal lösgörbar fördel. Beviljandet ingår tvärtom som en integrerad del av avtalet och bidrar till dess allmänna jämvikt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet D., punkt 62).
- 89 Detsamma gäller för de bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen som innebär att beviljandet av ett sådant skattetillegodohavande villkoras av att det i landet ej hemmahörande bolaget varken direkt eller indirekt ägs av ett bolag med hemvist i en medlemsstat eller i ett tredjeland, som med Förenade kungariket har slutit ett dubbelbeskattningsavtal som saknar bestämmelser om skattetillegodohavande.

- 90 Även om sådana bestämmelser avser situationen för ett bolag som inte är hemmahörande i någon av de avtalsslutande medlemsstaterna, är de nämligen bara tillämpliga på personer med hemvist i en av dessa medlemsstater, och genom att bidra till den allmänna jämvikten i de berörda dubbelbeskattningsavtalen utgör de en integrerad del av dessa.
- 91 Den omständigheten att dessa ömsesidiga rättigheter och skyldigheter endast är tillämpliga på personer som är bosatta i en av de två avtalsslutande medlemsstaterna utgör en inneboende del av de bilaterala avtalen om undvikande av dubbelbeskattning. Av detta följer att ett bolag med hemvist i en medlemsstat som slutit ett dubbelbeskattningsavtal med Förenade kungariket utan att det däri föreskrivits någon rätt till skattetillgodohavande, när det gäller beskattningen av utdelning från ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag, inte befinner sig i samma situation som ett bolag med hemvist i en medlemsstat som slutit ett dubbelbeskattningsavtal i vilket det föreskrivs en rätt till sådant skattetillgodohavande (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet D., punkt 61).
- 92 Härav följer att de bestämmelser i fördraget som rör etableringsfriheten inte utgör hinder för att den rätt till skattetillgodohavande som föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal som en medlemsstat slutit med en annan medlemsstat, och som gäller för bolag med hemvist i denna senare stat som erhåller utdelning från ett bolag med hemvist i den förra staten, inte utsträcks till att gälla bolag med hemvist i en tredje medlemsstat som slutit dubbelbeskattningsavtal med förstnämnda stat i vilket det inte föreskrivs någon rätt till skattetillgodohavande.
- 93 Eftersom det i en sådan situation inte föreligger någon diskriminering av i landet ej hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag, gäller den slutsats som dragits i föregående punkt även i fråga om de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital.
- 94 Med hänsyn till övervägandena ovan skall fråga 1b–d besvaras så, att artiklarna 43 EG och 56 EG inte hindrar att en medlemsstat i fråga om en rätt till skattetillgodohavande som föreskrivs i ett dubbelbeskattningsavtal, slutet med en

annan medlemsstat, och som gäller för bolag med hemvist i sistnämnda stat, vilka erhåller utdelning från bolag med hemvist i förstnämnda stat, nekar sådan rätt för bolag med hemvist i en tredje medlemsstat som slutit dubbelbeskattningsavtal med förstnämnda stat i vilket det inte föreskrivs att bolag med hemvist i denna tredje stat har rätt till sådant skattetillgodohavande.

Fråga 2

- 95 Mot bakgrund av vad som anförts ovan i samband med prövningen av den första frågan saknas det anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

- 96 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 (stora avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 43 EG och 56 EG utgör inte hinder för en medlemsstat att vid utdelning från ett bolag med hemvist i denna stat ge de bolag som tar emot**

denna utdelning och som också har hemvist i denna stat ett skattetillgodohavande som motsvarar den skatt som det utdelande bolaget har erlagt på utdelad vinst, medan i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som erhåller utdelning och som inte är skattskyldiga för denna utdelning i förstnämnda stat inte medges något sådant tillgodohavande.

- 2) Artiklarna 43 EG och 56 EG hindrar inte att en medlemsstat i fråga om en rätt till skattetillgodohavande som föreskrivs i ett avtal för att undvika dubbelbeskattning, slutet med en annan medlemsstat, och som gäller för bolag med hemvist i sistnämnda stat, vilka erhåller utdelning från bolag med hemvist i förstnämnda stat, nekar sådan rätt för bolag med hemvist i en tredje medlemsstat som slutit ett avtal för att undvika dubbelbeskattning med förstnämnda stat i vilket det inte föreskrivs att bolag med hemvist i denna tredje stat har rätt till sådant skattetillgodohavande.

Underskrifter