

Sag C-446/04

Test Claimants in the FII Group Litigation mod Commissioners of Inland Revenue

(anmodning om præjudiciel afgørelse
indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division)

»Etableringsfrihed — frie kapitalbevægelser — direktiv 90/435/EØF — selskabsskat
— udlodning af udbytte — undgåelse eller lempelse af kædebeskatning — fritagelse
— udbytte fra selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat eller i et
tredjeland — skattegodtgørelse — forskudsbetaling af selskabsskat — ligebehandling
— krav om tilbagebetaling eller erstatning«

Forslag til afgørelse fra generaladvokat L.A. Geelhoed fremsat den 6. april 2006 I - 11761
Domstolens dom (Store Afdeling) af 12. december 2006 I - 11814

Sammendrag af dom

1. *Fri bevægelighed for personer — etableringsfrihed — frie kapitalbevægelser — skattelovgivning*
(Art. 43 EF og 56 EF)

2. *Fri bevægelighed for personer — etableringsfrihed — frie kapitalbevægelser — skattelovgivning*
(Art. 43 EF og 56 EF)
3. *Frie kapitalbevægelser — restriktioner — skattelovgivning*
(Art. 56 EF)
4. *Fri bevægelighed for personer — etableringsfrihed — frie kapitalbevægelser — skattelovgivning*
(Art. 43 EF og 56 EF)
5. *Fri bevægelighed for personer — etableringsfrihed — frie kapitalbevægelser — skattelovgivning*
(Art. 43 EF og 56 EF)
6. *Fri bevægelighed for personer — etableringsfrihed — skattelovgivning*
(Art. 43 EF)
7. *Fri bevægelighed for personer — etableringsfrihed — frie kapitalbevægelser — skattelovgivning*
(Art. 43 EF og 56 EF)
8. *Frie kapitalbevægelser — restriktioner for de frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelande*
(Art. 56 EF og 57, stk. 1, EF)
9. *Fællesskabsret — borgeres rettigheder — en medlemsstats tilsidesættelse — forpligtelse til at erstatte det tab, som er forvoldt borgere*
10. *Fællesskabsret — borgeres rettigheder — en medlemsstats tilsidesættelse — forpligtelse til at erstatte det tab, som er forvoldt borgere*

1. Artikel 43 EF og 56 EF skal fortolkes således, at anvender en medlemsstat en ordning til undgåelse eller lempelse af kædebeskatning eller økonomisk dob-

beltbeskatning af udbytte, der udbetales til hjemmehørende af hjemmehørende selskaber, skal udbytte, der udbetales til hjemmehørende af ikke-hjemmehørende

selskaber, behandles på tilsvarende måde.

(jf. præmis 72 og domskonkl. 1)

2. Artikel 43 EF og 56 EF er ikke til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det hjemmehørende selskab besidder mindst 10% af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, samtidig med at der i sidstnævnte tilfælde ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende, for så vidt som den skattesats, der gælder for udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der gælder for udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskattningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør.

Den omstændighed, at en modregningsordning i forhold til en fritagelsesord-

ning pålægger de skattepligtige personer en ekstra administrativ byrde, idet det skal godtgøres, hvor stort et beløb der faktisk er blevet betalt i skat i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, kan ikke i sig selv anses for at udgøre en forskelsbehandling, som er i strid med etableringsfriheden eller de frie kapitalbevægelser, eftersom særlige administrative byrder for hjemmehørende selskaber, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, er en naturlig konsekvens af, at der anvendes et skattegodtgørelsessystem.

(jf. præmis 53, 60 og 73 samt domskonkl. 1)

3. Artikel 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, uden at det hjemmehørende selskab ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende.

En sådan forskellig behandling udgør således en restriktion for de frie kapitalbevægelser, idet den bevirker, at sel-

skaber, der er hjemmehørende i den berørte medlemsstat, afholdes fra at investere i selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat. Desuden har den en restriktiv virkning for selskaber med hjemsted i andre medlemsstater, idet den udgør en hindring for, at de kan rejse kapital i den berørte medlemsstat.

Eventuelle vanskeligheder med hensyn til at fastslå den skat, der faktisk er blevet betalt i en anden medlemsstat, kan, uanset at en medlemsstat under alle omstændigheder kan vælge mellem forskellige mulige ordninger med henblik på at undgå eller lempe kædebeskatning af udloddet overskud, ikke begrunde en hindring for kapitalens frie bevægelighed som den, der følger af den nævnte lovgivning.

(jf. præmis 64, 65, 70 og 74
samt domskonkl. 1)

4. Artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, kan trække den selskabsskat, som det sidstnævnte selskab har betalt forskudsvis, fra den selskabsskat, som det førstnævnte selskab skal betale forskudsvis, hvorimod der i til-

fælde, hvor et hjemmehørende selskab modtager udbytte fra et ikke-hjemmehørende selskab, ikke kan foretages et sådant fradrag af den tilsvarende selskabsskat af det udloddede overskud, som det sidstnævnte selskab har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende.

Denne metode fører i praksis til, at et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, behandles mindre fordelagtigt end et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse. Ved en efterfølgende udlodning af udbytte er det førstnævnte selskab nemlig forpligtet til at betale den fulde forskudsskat, mens det sidstnævnte selskab kun skal betale den i det omfang, udlodningen til dets egne aktionærer er større end den udlodning, som selskabet selv har modtaget.

Det forhold, at der ikke skal betales forskudsskat, udgør en likviditetsfordel, for så vidt som det pågældende selskab fortsat kan råde over beløb, det ellers skulle have betalt som forskudsskat, indtil selskabsskatten forfalder til betaling.

En sådan forskellig behandling kan ikke begrundes med hensynet til at bevare sammenhængen i skattesystemet i den berørte medlemsstat på grund af, at der foreligger en direkte sammenhæng mel-

lem den indrømmede skattefordel, nemlig den skattegodtgørelse, der ydes et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte fra et andet hjemmehørende selskab, og det modsvarende skattetilsvaret, nemlig den selskabsskat, som sidstnævnte selskab har betalt forskudsvis i anledning af udlodningen. Kravet om en sådan direkte sammenhæng burde nemlig netop føre til at give den samme skattefordel til selskaber, der modtager udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, eftersom de sidstnævnte selskaber også, i de stater, hvor de er hjemmehørende, skal betale selskabsskat af det udloddede udbytte.

(jf. præmis 84, 86, 93 og 112
samt domskonkl. 2)

delse, og som er berettiget til en lempelse for udenlandsk skat, får reduceret den selskabsskat, hvori overskydende selskabsskat, der er betalt forskudsvis, kan modregnes, indebærer således kun en forskelsbehandling mellem et sådant selskab og et selskab, der modtager udbytte af indenlandsk oprindelse, hvis det førstnævnte selskab reelt ikke har de samme muligheder som det sidstnævnte selskab for at modregne overskydende forskudsskat i selskabsskattetilsvaret.

(jf. præmis 120, 125 og 138
samt domskonkl. 3)

5. Artikel 43 EF og 56 EF er ikke til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter enhver lempelse, som gives et hjemmehørende selskab, der har modtaget udbytte af udenlandsk oprindelse, for skat, der er betalt i udlandet, reducerer den selskabsskat, i hvilken det kan modregne forskudsvist betalt selskabsskat ved en efterfølgende udlodning af udbytte til dets egne aktionærer.

Den omstændighed, at et selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprin-

6. Artikel 43 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter et hjemmehørende selskab kan overføre forskudsvist betalt selskabsskat, som ikke kan modregnes i den selskabsskat, som dette selskab skal betale for det pågældende regnskabsår eller forudgående eller efterfølgende regnskabsår, til hjemmehørende datterselskaber, med henblik på at disse datterselskaber kan modregne den i den selskabsskat, de skal betale, hvorimod et hjemmehørende selskab ikke kan overføre sådan skat til ikke-hjemmehørende datterselskaber,

såfremt disse er skattepligtige i denne medlemsstat af det overskud, de har opnået dér.

(jf. præmis 139 og domskonkl. 3)

7. Artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter hjemmehørende selskaber, som til deres aktionærer udlodder udbytte, der hidrører fra udbytte af indenlandsk oprindelse, som de har modtaget, fritages for forskudsbetaling af selskabsskat, mens hjemmehørende selskaber, som til deres aktionærer udlodder udbytte, der hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, som de har modtaget, har mulighed for at vælge en ordning, hvorefter de kan få den selskabsskat, de har betalt forskudsvis, tilbagebetalt, men herved dels forpligter disse selskaber til at betale denne forskudsskat og efterfølgende kræve denne tilbagebetalt, dels ikke giver deres aktionærer ret til en skattegodtgørelse, mens de ville have fået en sådan ved en udlodning foretaget af et hjemmehørende selskab på grundlag af udbytte af indenlandsk oprindelse.

En medlemsstat skal ganske vist have en vis periode til rådighed for ved fastsættelsen af den endelige selskabsskat at kunne tage hensyn til samtlige skatter, som det udloddende selskab allerede er

blevet pålagt, men dette kan ikke begrunde en lovgivning, hvorefter et hjemmehørende selskab, der modtager udbytte af udenlandsk oprindelse, slet ikke kan modregne den skat, der er blevet pålagt det udloddende overskud i udlandet, i den selskabsskat, som skal betales forskudsvis, mens denne forskudsskat for så vidt angår udbytte af indenlandsk oprindelse automatisk fratrækkes skat, som det udloddende hjemmehørende selskab har betalt, også selv om den blot er betalt forskudsvis.

Hvad angår den omstændighed, at der ikke i henhold til den nævnte lovgivning skal gives aktionærer i hjemmehørende selskaber, som udlodder udbytte, der hidrører fra udbytte af udenlandsk oprindelse, en skattegodtgørelse, er der ikke kun risiko for økonomisk dobbeltbeskatning for så vidt angår udbytte fra et hjemmehørende selskab, der er undergivet forpligtelsen til at betale forskudsskat af sine udlodninger af udbytte, men også for så vidt angår udbytte, der udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab, hvis overskud også, i den medlemsstat, hvor selskabet er hjemmehørende, pålægges selskabsskat efter den sats og de regler, der finder anvendelse dér.

(jf. præmis 156, 158, 159, 172 og 173 samt domskonkl. 4)

8. Artikel 57, stk. 1, EF skal fortolkes således, at har en medlemsstat før den 31. december 1993 vedtaget en lovgivning, der indeholder restriktioner for de frie kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, der er forbudt ved artikel 56 EF, og efter denne dato vedtager foranstaltninger, der, selv om de også udgør en restriktion for disse bevægelser, i det væsentlige er identiske med den tidligere lovgivning eller alene lemper eller fjerner en hindring i den tidligere lovgivning for udøvelsen af rettigheder og friheder efter fællesskabsretten, er artikel 56 EF ikke til hinder for sidstnævnte foranstaltningers anvendelse i relation til tredjelande, når de anvendes på kapitalbevægelser, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder. Herved kan erhvervelse af kapitalandele, der ikke sker med henblik på etablering eller opretholdelse af varige og direkte økonomiske forbindelser mellem aktionæren og dette selskab, og som ikke giver aktionæren mulighed for faktisk deltagelse i selskabets drift eller i kontrollen hermed, ikke anses for direkte investeringer.

(jf. præmis 196 og domskonkl. 5)

hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne, herunder kvalifikationen af de krav, der fremsættes af de skadelidte ved de nationale retsinstanser. Disse retsinstanser er imidlertid forpligtet til at sikre, at borgerne har en effektiv søgsmålsadgang, således at de kan opnå tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, og af beløb, der er betalt til den pågældende medlemsstat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat.

Hvad angår andre tab, som en person har lidt som følge af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, der kan tilregnes en medlemsstat, er medlemsstaten — under de betingelser, der fremgår af Domstolens praksis, nemlig at den bestemmelse, der er tilsidesat, har til formål at tillægge borgerne rettigheder, at tilsidesættelsen er tilstrækkelig kvalificeret, og at der er en direkte årsagsforbindelse mellem tilsidesættelsen af den forpligtelse, som påhviler staten, og de skadelidtes tab — forpligtet til at erstatte det tab, der er forvoldt borgere, uden at dette udelukker, at staten i henhold til national ret kan ifalde ansvar efter mindre restriktive betingelser.

9. Når der ingen fællesskabsretlige bestemmelser findes på området, tilkommer det

Med det forbehold, at selve retten til erstatning følger direkte af fællesskabs-

retten, når de nævnte betingelser i henhold til Domstolens praksis er opfyldt, skal staten erstatte det forvoldte tab efter nationale erstatningsregler, idet betingelserne i de nationale lovgivninger for erstatning af tab dog ikke må være mindre fordelagtige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål efter national ret, og ikke må være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller urimeligt vanskeligt at opnå erstatning.

(jf. præmis 209, 219 og 220
samt domskonkl. 6)

10. Med henblik på at afgøre, om der foreligger en tilsidesættelse af fællesskabsretten, der er tilstrækkelig kvalificeret til, at en medlemsstat ifalder erstatningsansvar for tab, der er forvoldt borgere, skal der tages hensyn til alle de relevante momenter, der er blevet forelagt den nationale ret. Der skal bl.a. lægges vægt på, hvor klar og præcis den tilsidesatte bestemmelse er, om overtrædelsen er begået, eller tabet er forvoldt, forsætligt eller uagtsomt, om en eventuel retsvildfarelse er undskyldelig eller uundskyldelig, og den omstændighed, at en fællesskabsinstitutions

holdning kan have været medvirkende til vedtagelsen eller opretholdelsen af nationale foranstaltninger eller praksis i strid med fællesskabsretten.

En overtrædelse af fællesskabsretten er under alle omstændigheder åbenbart kvalificeret, når den har været ved til trods for, at der er afsagt en dom, der fastslår traktatbruddet, eller en dom i en præjudiciel sag, eller der foreligger en fast praksis ved Domstolen på det pågældende område, hvoraf det fremgår, at den omtvistede adfærd har karakter af en overtrædelse.

På et område som direkte beskatning skal den nationale ret vurdere de nævnte faktorer, særligt hvor klare og præcise de tilsidesatte bestemmelser er, samt om eventuelle retsvildfarelser er undskyldelige eller uundskyldelige, i lyset af den omstændighed, at de konsekvenser, der følger af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten, kun gradvist er blevet klarlagt, bl.a. ved de principper, der er udviklet i Domstolens praksis.

(jf. præmis 204, 213-215 og 217)