

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
ANTONIO LA PERGOLA

fremsat den 14. december 1999 *

1. Den foreliggende sag er blevet forelagt af Nederlandenes Høje Raad i medfør af EF-traktatens artikel 177 (nu artikel 234 EF). Høje Raad har anmodet Domstolen om at afgøre, om en skattelovgivning, hvorefter det er en betingelse for, at fysiske personer kan indrømmes fritagelse indtil et vist beløb, for indkomstskat af udbytte udloddet til indehavere af aktier eller anparter i selskaber, at udbyttet hidrører fra selskaber, der har hjemsted i den skattepligtiges bopælsstat, er forenelig med de fællesskabsbestemmelser, som skal sikre de frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden. Baggrunden for hovedsagen er, at de nederlandske skattemyndigheder ikke har indrømmet Verkooijen fritagelse for udbytte, han i 1991 modtog fra et i Belgien hjemmehørende selskab.

afgørelse. Heri lagde jeg til grund, at der i Nederlandene ikke kan fradrages den ved kilden opkrævede udbytteskat af udbytte udloddet af selskaber, som er hjemmehørende i denne medlemsstat, ved beregningen af indkomstskatten for fysiske personer (punkt 3). Selv om jeg mente, at der i dette tilfælde forelå en hindring for de frie kapitalbevægelser og etableringsfriheden, drog jeg den konklusion, at det ikke var i strid med fællesskabsretten, at fritagelsen kun kunne indrømmes fysiske personer, der oppebar udbytte udloddet af selskaber med hjemsted i Nederlandene. Dette var efter min opfattelse berettiget på grund af nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning [jf. punkt 23-27 og 44 samt punkt 1) i selve forslaget til afgørelse].

2. Ved kendelse af 17. september 1999 genåbnede Domstolen den mundtlige forhandling — som mit forslag til afgørelse af 24. juni 1999 afsluttede — da den fandt, at visse punkter i den nederlandske skattelovgivning, som Verkooijen og den nederlandske regering havde peget på i skrivelser indgået til Domstolens Justitskontor den 29. og den 30. juni 1999, burde afklares. Da der ikke var nogen oplysninger om disse punkter i sagens akter, tog jeg ikke hensyn til dem i mit tidligere fremsatte forslag til

3. Det fremgår af de oplysninger, som Verkooijen og den nederlandske regering er fremkommet med efter at have læst mit forslag til afgørelse, at den nederlandske lovgivning ved beregningen af indkomstskatten for fysiske personer, der rammer den samlede indkomst, bestemmer, at der skal tages hensyn til det beløb, som er blevet opkrævet af udbyttet, når den pågældende beskattes af det. Efter at have taget denne oplysning til efterretning fastholder jeg mit tidligere forslag til afgørelse for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en hindring for de frie kapitalbe-

* Originalsprog: italiensk.

vælgelser og etableringsfriheden¹²⁰. Da den pågældende normale ramme herefter er fuldstændigt defineret, ønsker jeg imidlertid atter at undersøge — vedrørende de to første præjudicielle spørgsmål — om den begrundelse, som jeg godtog for den omtvistede foranstaltning, nemlig nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning, fortsat består.

4. Indledningsvis kan formålet med fritagelsen, nemlig at begrænse virkningerne af dobbeltbeskatningen, ikke opfattes således, at den nederlandske skattelovgiver har taget i betragtning, at der i dette tilfælde pålignes ét og samme udbytte, som én og samme skattepligtige oppebærer som indkomst, to forskellige skatter (udbytteskat og indkomstskat for fysiske personer) (jf. punkt 4 og 21 i mit forslag til afgørelse af 24.6.1999). Som følge af den mekanisme, der er beskrevet i det foregående punkt, udgør udbytteskatten blot en forudbetaling — i form af en indeholdelse ved kilden foretaget af det samme selskab, som udlodder udbyttet — af en del af den skat, som aktionæren skal betale af sin samlede indkomst. Den dobbeltbeskatning, som den nederlandske regering har påberåbt sig, kan dermed kun foreligge i *økonomisk* forstand, nemlig forstået på den måde, at den er resultatet af, at der først sker en beskatning i form af den skat, som selskaber skal betale af deres indkomst, og som påvirker det udbytteudloddende selskabs overskud, og derefter endnu en beskatning, som — når indkomstskatten for fysiske personer beregnes — på ny påvirker overskuddet, når det udloddes til aktionæren i form af udbytte.

5. Ifølge samtlige de regeringer, som er repræsenteret på nuværende stadium af forhandlingerne, ville det skade sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning, hvis fritagelsen blev udstrakt til også at omfatte udbytte, der oppebæres af aktionærer bosiddende i Nederlandene, og som udloddes af selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat. Regeringerne mener hermed, at en fritagelse (selv delvis) for indkomstskat for fysiske personer af udbytte udloddet af selskaber, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat end Kongeriget Nederlandene, ville tvinge denne sidstnævnte stat til at fritage en del af indkomsten for den aktionær, som er skattemæssigt hjemmehørende i Nederlandene, selv om denne stat ikke skattemæssigt har kunnet påvirke de udbytteudloddende selskabers indkomst.

6. Begrundelsen om, at det er nødvendigt at bevare sammenhængen i en medlemsstats beskatningsordning, er flere gange gjort gældende ved Domstolen¹²¹. Den er dog kun blevet godtaget én gang, nemlig i Bachmann-sagen¹²², der drejede sig om belgiske bestemmelser, hvorefter det var en betingelse for at opnå skattefradrag for præmier til alderspensionsforsikring og forsikring mod risikoen for dødsfald, at præmierne var indbetalt til et forsikrings-selskab, der var hjemmehørende i Belgien. I Bachmann-dommen fastslog Domstolen i realiteten, at der var en *direkte forbindelse* mellem retten til at fradrage præmierne og beskatningen af de beløb, som forsikrings-selskaberne skulle udbetale i forbindelse med opfyldelsen af forsikringskontrakterne vedrørende alder og dødsfald. »Den skatte-

120 — Der er heller ikke grund til at ændre besvarelsen af det tredje præjudicielle spørgsmål, da de nye oplysninger fra Verkooijen og den nederlandske regering om de relevante nationale retsforskrifter ikke har nogen betydning for dette.

121 — Jf. den retspraksis, der er nævnt i punkt 23 i mit forslag til afgørelse af 24.6.1999, hvortil kommer dom af 26.10.1999, sag C-294/97, Eurowings Luftverkehr, Sml. I, s. 7447, og af 28.10.1999, sag C-55/98, Vestergaard, Sml. I, s. 7641.

122 — Dom af 28.1.1992, sag C-204/90, Sml. I, s. 249.

pligtige kunne« — bemærkede Domstolen senere i Asscher-dommen¹²³ — »således vælge mellem på den ene side at få fradragsret for forsikringspræmierne og blive beskattet af de kapital- og rentebeløb, der udbetales i henhold til forsikringsaftalen, eller på den anden side ikke at få fradragsret for præmierne og modsat blive fritaget for beskatning af kapital- og rentebeløb, der oppebæres i henhold til forsikringsaftalen« (præmis 58). Domstolen fandt således i Bachmann-sagen den nationale lovgivning berettiget netop på grund af, at den belgiske skattelov giver ikke til gengæld for et eventuelt indkomstskattefradrag for forsikringspræmier, der var blevet indbetalt i en anden medlemsstat, kunne beskatte pensioner, renter og kapital, medmindre — naturligvis — det forsikringselskab, der havde udbetalt disse, var etableret i Belgien. Det var ifølge Domstolen nødvendigt for sammenhængen i beskatningsordningen, at de fradragsberettigede præmier blev indbetalt i Belgien, idet det netop kun i så fald kunne pålægges de skattepligtige, der havde benyttet sig af fradragsretten, at betale den anden skat, nemlig af pensioner, renter og kapital. Som Kommissionen i det væsentlige har anført under retsmødet den 30. november 1999, drejede Bachmann-sagen sig om én og samme skattepligtige og én og samme indkomstbeskatning, som enten kunne eller ikke kunne udsættes¹²⁴.

7. Den foreliggende sag drejer sig derimod om to forskellige skatter — skatten på selskabers indkomst og en anden skat,

indkomstskatten for fysiske personer, hvortil fritagelsen relaterer sig — som berører to forskellige subjekter, nemlig det selskab, der har udloddet udbyttet, og den aktionær, som har oppebåret det (jf. punkt 4 ovenfor). Selv den, der ønsker, at der i denne sag er en forbindelse mellem selskabsskatten, som påvirker det udbytteudloddende selskabs overskud, og aktionærens ret til at fritage udbyttet, må efter min opfattelse medgive, at der kun er tale om en indirekte forbindelse. Der er således ikke i denne sag den direkte forbindelse, som Domstolen påviste i Bachmann-sagen i henhold til det strenge, men efter min opfattelse fuldstændig korrekte, kriterium, hvorefter den pågældende skattelov giver skal godtgøre, at der er en nøje forbindelse mellem skattefritagelsen og skattepligten, idet det ene af disse skattemæssige valg kompenserer for det andet, og hvorefter forbindelsen altid skal relatere sig til ét og samme subjekt, som skattemyndighederne kan beskatte på forskellig måde eller på forskellige tidspunkter, og til den samme beskatningskilde og have til formål at sikre, at der er sammenhæng i den måde, hvorpå denne skattepligtige behandles. For så vidt angår skatteforanstaltninger, der udgjorde en hindring for en eller flere grundlæggende friheder, har fraværet af en sådan nødvendig forbindelse mellem de forskellige dele af beskatningsordningen, som skal være direkte i den netop anførte forstand og ikke på anden måde, tidligere altid ført til, at begrundelser, hvori sammenhængen i denne ordning blev påberåbt, er blevet afvist¹²⁵. Jeg kan ikke se, hvordan man i denne sag kan fravige denne klare og faste retspraksis.

123 — Dom af 27.6.1996, sag C-107/94, Sml. I, s. 3089.

124 — Jf. i samme retning, den senere Eurowings Luftverkehr-dom, præmis 20 og 42, samt punkt 46 i generaladvokat Mischo's forslag til afgørelse, og generaladvokat Saggio's forslag til afgørelse i Vestergaard-sagen (punkt 38 og 39), som Domstolen udtrykkeligt henviste til i dommens præmis 24.

125 — Jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 40, 41 og 42, af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, præmis 18, Asscher-dommen, præmis 38 ff., dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, præmis 29, Eurowings Luftverkehr-dommen, præmis 42, og Vestergaard-dommen, præmis 24.

Forslag til afgørelse

8. Efter min opfattelse skal de to første spørgsmål besvares på følgende måde, uden i øvrigt at ændre svaret i punkt 2) i selve forslaget til afgørelse af 24. juni 1999 på det tredje af Hoge Raad forelagte præjudicielle spørgsmål:

»Artikel 1, stk. 1, i Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 og EF-traktatens artikel 52 (efter ændring nu artikel 43 EF) skal fortolkes således, at de er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat, hvorefter det er betingelse for at blive indrømmet fritagelse for indkomstskat af udbytte af aktier eller anparter, at det selskab, der har udloppet udbyttet, er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat.«