

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

L.A. GEELHOED

fremSAT den 23. februar 2006¹

I — Indledning

1. Hovedspørgsmålet i denne præjudicielle forelæggelse fra High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, er, om det er foreneligt med artikel 43 EF og 56 EF, at Det Forenede Kongerige nægter selskaber, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, skattegodtgørelse for udbytte modtaget fra datterselskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, når sådanne godtgørelser ydes til hjemmehørende selskaber og selskaber, som i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomster er hjemmehørende i visse andre medlemsstater. Spørgsmålet er med andre ord, om — og i givet fald under hvilke omstændigheder — artikel 43 EF og 56 EF forpligter medlemsstaterne til at yde skattegodtgørelse til modtagere af udgående udbytte².
2. Den retlige baggrund for sagen er den samme som den, Domstolen tidligere har undersøgt i sagen Metallgesellschaft m.fl., nemlig den ordning for forskudsbetaling af selskabsskat (»advance corporation tax«, herefter »ACT«), som var gældende i Det Forenede Kongerige fra 1973-1999. Hovedspørgsmålet i den foreliggende sag blev også rejst i denne sag, men Domstolen fastslog udtrykkeligt, at det under hensyn til besvarelsen af de øvrige spørgsmål ikke var nødvendigt at besvare dette³.
3. Spørgsmålet, om medlemsstater i Det Forenede Kongeriges situation i henhold til traktaten skal yde skattegodtgørelse for udgående udbytte, er nyt. Det er som sådant det sidste i en række af spørgsmål — hvoraf det seneste eksempel findes i den vigtige dom i Marks & Spencer-sagen⁴ — hvorved Domstolen har skullet undersøge, inden for hvilke begrænsninger traktatens bestemmelser om fri bevægelighed finder anvendelse på

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Den modsatte situation — indrømmelse af skattegodtgørelse til modtagere af indgående udbytte — var genstand for Domstolens nyligt afsagte dom i Manninen-sagen (dom af 7.9.2004, sag C-319/02, Sml. I, s. 7477) og er omhandlet i den parallelle sag Test Claimants in the FII Group Litigation (sag C-446/04, EUT 2005 C 6, s. 26).

3 — Jf. dom af 8.3.2001, forenede sager C-397/98 og C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., Sml. I, s. 1727, præmis 97.

4 — Dom af 13.12.2005, sag C-446/03, Sml. I, s. 10837.r.

direkte selskabsbeskatning, som stadig overvejende henhører under medlemsstaternes kompetence. Der er tale om et område, hvor Domstolen har skullet tage stilling til stadig mere komplekse faktiske og retlige forhold og argumenter, som tager sigte på at afprøve traktatens grænser, og Domstolen har på denne baggrund opbygget en omfattende og ganske kompliceret praksis. Det er også et område, hvor forudsigelighed og retssikkerhed er af helt afgørende betydning, således at medlemsstaterne kan planlægge deres budget og udforme deres selskabsskatteordninger på grundlag af rimeligt pålidelige indtægtsprognoser. En virkelig troværdig og tilfredsstillende besvarelse af ovennævnte spørgsmål forudsætter derfor en gennemgang af de grundlæggende rammer for anvendelsen af bestemmelserne om fri bevægelighed inden for området direkte skatter.

II — Sagens retlige og økonomiske baggrund

A — Redegørelse for baggrunden for udbyttebeskatning

4. Inden gennemgangen af de relevante bestemmelser i den omhandlede britiske beskatningsordning skal jeg redegøre for den mere generelle ramme for beskatning af udlodninger af overskud (udbytte) i Den Europæiske Union, som udgør den retlige og

økonomiske baggrund for sagen. I princippet kan udlodninger af selskabsoverskud blive beskattet på to niveauer. Den første beskatning finder sted på selskabets niveau i form af selskabsskat af overskuddet. Alle medlemsstaterne beskatter selskaber af deres overskud. Den anden beskatning sker på aktionærniveau, enten i form af indkomstbeskatning af udbytte modtaget af aktionærerne (en metode, som de fleste medlemsstater anvender) og/eller i form af kildeskat, som indeholdes i forbindelse med selskabets udbetaling af udbyttet⁵.

5. Denne mulighed for beskatning på to niveauer kan føre både til økonomisk dobbeltbeskatning (hvor samme indkomst beskattes to gange hos to forskellige skattepligtige) og juridisk dobbeltbeskatning (hvor en skattepligtig person beskattes to gange af samme indkomst). Der kan f.eks. opstå økonomisk dobbeltbeskatning, når virksomheder først selskabsbeskattes af deres overskud, som dernæst, når det er udloddet til aktionærerne, også indkomstbeskattes. Juridisk dobbeltbeskatning kan eksempelvis foreligge, når én stat først opkræver kildeskat

5 — Jf. dog artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6) (udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%).

af udloddet overskud, og en anden stat derefter opkræver indkomstskat af samme overskud.

6. Denne sag drejer sig om foreneligheden med fællesskabsretten af en ordning, som er indført i Det Forenede Kongerige, og som hovedsageligt har til formål og til følge at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning for aktionærer.

7. Når medlemsstaterne skal beslutte, om og hvorledes de vil nå dette mål, kan de grundlæggende vælge mellem fire ordninger, som kan kaldes den klassiske ordning, ordningen med separat sats, fritagelsesordningen og godtgørelsesordningen. Stater, som anvender den klassiske udbyttebeskatningsordning, har valgt ikke at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning: Der opkræves selskabsskat af selskabets overskud, og det udloddede overskud beskattes igen på aktionærens niveau ved opkrævning af indkomstskat. Den separate ordning, fritagelsesordningen og godtgørelsesordningen tager derimod sigte på at give fuld eller delvis lempelse for økonomisk dobbeltbeskatning⁶. Stater med separate ordninger (som findes i flere former) opkræver også selskabsskat af et selskabs overskud, men beskatter udbytte som en særskilt indkomstkategori. Stater med fritagelsesordninger vælger at fritage udbytteindkomst for indkomstskat. Endelig

indebærer godtgørelsesordninger, at selskabsskat, der betales på selskabets niveau, helt eller delvist fradrages den indkomstskat, som aktionærerne skal betale af udbyttet, således at selskabsskatten fungerer som et forskud på (en del af) denne indkomstskat. Aktionærerne får et godtgørelsesfradrag for hele eller en del af selskabsskatten af det overskud, hvoraf udbyttet er udloddet, og denne godtgørelse kan modregnes i indkomstskatten af udbyttet.

8. I den periode, som denne sag vedrører, anvendte Det Forenede Kongerige en godtgørelsesordning ved beskatningen af udbytte.

B — Den relevante lovgivning i Det Forenede Kongerige

9. Fra 1965 (da der blev indført selskabsskat i Det Forenede Kongerige) til 1973 opererede Det Forenede Kongerige med en klassisk udbyttebeskatningsordning, og som nævnt ovenfor fører denne ordning til økonomisk dobbeltbeskatning uden lempelse. I 1973 indførte Det Forenede Kongerige en ordning med delvis godtgørelse med henblik på at

⁶ — Dette formål er især begrundet i ønsket om at undgå en forskelsbehandling, som begunstiger gældsfinansiering af virksomheder i forhold til egenkapitalfinansiering.

forhindre forskelsbehandling af udloddede overskud⁷. Som det fremgår af Domstolens beskrivelse af ordningen i dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., fungerede den i hovedtrækkene som beskrevet nedenfor.

periode. ACT-skat, der ikke var fradraget, kendt som »surplus ACT« (overskydende ACT-skat), kunne tilbageføres eller fremføres til fradrag i den almindelige selskabsskat for andre regnskabsår¹⁰. Alternativt kunne selskabet overdrage (dvs. overføre) fordelene af dets ACT-skattebetalinger til sine datterselskaber, som så kunne fradrage den overdragne ACT-skat i deres eget selskabsskattetilsvær. ACT-skattebetalinger udløste under visse omstændigheder en skattegodtgørelse for de selskaber og individuelle aktionærer, som modtog de udloddede beløb.

1. ACT: skattetilsvær og fradrag

10. Når selskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, foretog nærmere bestemte former for udlodning, skulle de betale ACT-skat beregnet af et beløb svarende til det udloddede beløb eller til udlodningens værdi⁸. Det samlede beløb af udlodningen og ACT-skatten blev kaldt en fritaget betaling (»franked payment«)⁹.

11. Betalt ACT-skat kunne, inden for en vis grænse, modregnes i selskabets almindelige selskabsskat (»mainstream corporation tax«) af dets overskud i den relevante regnskabs-

2. Skattegodtgørelse: selskabsdeltagere

12. En selskabsdeltager, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige og modtog udbytte fra et datterselskab, var i princippet selskabsskattepligtigt, men skulle ikke betale selskabsskat af udlodninger, der blev modtaget fra et andet selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige¹¹. Selskabet havde desuden ret til en skattegodtgørelse svarende til den ACT-skat, som datterselskabet havde betalt¹². Udbyttet og skattegodtgørelsen udgjorde tilsammen en såkaldt fritaget investeringsindkomst

7 — Jf. det officielle dokument »Reform of Corporation Tax«, som blev forelagt Det Forenede Kongeriges parlament i forbindelse med indførelsen af ordningen med delvis godtgørelse, punkt 1 og 5 (Cmnd. 4955).

8 — Section 14(1) i Income and Corporation Taxes Act 1988 (lov af 1988 om indkomst- og selskabsskat, herefter »ICTA«), som gældende på det tidspunkt.

9 — ICTA's section 238(1).

10 — ICTA's section 239.

11 — ICTA's section 208.

12 — ICTA's section 231(1).

(»franked investment income«)¹³. Et hjemmehørende selskab skulle kun betale ACT-skat af overskuddet af dets fritagne betalinger i forhold til dets fritagne investeringsindkomst. Der blev derfor kun betalt ACT-skat én gang af udbytter betalt mellem koncernselskaber, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige. Koncerner kunne også udnytte en særlig ordning, som gjorde det muligt for dem at undgå at skulle betale ACT-skat af visse udlodninger inden for koncernen, hvis begge de pågældende selskaber valgte at benytte ordningen¹⁴. Domstolens dom i sagen Metallgesellschaft m.fl.¹⁵ vedrørte denne ordning.

13. En selskabsdeltager, der ikke var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, var ikke selskabsskattepligtig i Det Forenede Kongerige, men var i princippet indkomstskattepligtig til Det Forenede Kongerige af indkomst hidrørende fra Det Forenede Kongerige¹⁶. Et ikke-hjemmehørende selskab, der modtog udbytte fra et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, for hvilket det ikke-hjemmehørende selskab ikke havde ret til skattegodtgørelse, skulle dog i praksis ikke betale indkomstskat i Det Forenede Kongerige af udlodningen¹⁷. Et

ikke-hjemmehørende selskab havde efter britisk lovgivning ikke ret til en skattegodtgørelse¹⁸ (medmindre andet fulgte af en dobbeltbeskatningsoverenskomst), og et sådant selskab skulle derfor ikke pålignes indkomstskat.

3. Skattegodtgørelse: individuelle aktionærer

14. Individuelle aktionærer, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige (og visse enheder såsom pensionskasser), var ved modtagelse af udbytte fra et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, berettigede til en skattegodtgørelse svarende til den forholdsmæssige del af beløbet eller værdien af udlodningen, som svarede til ACT-skattesatsen¹⁹. Denne skattegodtgørelse kunne modregnes i deres indkomstskattetilsvaret af udbyttet eller udbetales til dem kontant, hvis godtgørelsen oversteg skattetilsvaret²⁰. Ikke-hjemmehørende individuelle aktionærer skulle i realiteten ikke betale indkomstskat i Det Forenede Kongerige²¹.

13 — ICTA's section 238(1).

14 — ICTA's section 247.

15 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

16 — ICTA's section 20.

17 — I henhold til ICTA's section 233(1) kunne et ikke-hjemmehørende selskab, der modtog udbytte fra et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, for hvilket det ikke-hjemmehørende selskab ikke havde ret til skattegodtgørelse, ikke pålignes indkomstskat af udlodningen i Det Forenede Kongerige efter den laveste sats, som var den eneste sats, hvormed der blev opkrævet skat. Efter ICTA's section 231(1) havde et ikke-hjemmehørende selskab ikke ret til skattegodtgørelse, og medmindre et sådant selskab havde ret til skattegodtgørelse i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, skulle det derfor ikke pålignes indkomstskat i Det Forenede Kongerige med den laveste sats (den eneste sats, hvormed der blev opkrævet skat).

18 — ICTA's section 231(1).

19 — ICTA's section 231(1).

20 — ICTA's section 231(1)(3).

21 — Ikke-hjemmehørende individuelle aktionærer var ikke berettigede til skattegodtgørelser, medmindre andet var bestemt i Det Forenede Kongeriges dobbeltbeskatningsoverenskomst med det pågældende land. En ikke-hjemmehørende person, som ikke havde ret til en skattegodtgørelse, blev imidlertid behandlet, som om han af udlodningen havde betalt indkomstskat med den »laveste sats« i Det Forenede Kongerige [ICTA's section 233(1)]. Dette indebar, at der ikke skulle foretages nogen nettobetaling af indkomstskat i Det Forenede Kongerige, medmindre den pågældende havde ret til en skattegodtgørelse i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

4. Situationen i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomster

også indkomstskattepligtige i Det Forenede Kongerige, men med en begrænset sats, som var fastsat i overenskomsten.

15. I medfør af visse af Det Forenede Kongeriges dobbeltbeskatningsoverenskomster med andre lande havde ikke-hjemmehørende individuelle aktionærer og selskaber på det for sagen relevante tidspunkt ret til skattegodtgørelse. Betingelserne herfor var forskellige, alt efter hvilken overenskomst der var tale om.

17. Derimod gav f.eks. den britisk-franske dobbeltbeskatningsoverenskomst kun ret til skattegodtgørelse, hvis udbyttedtageren kontrollerede mindre end 10% af stemmerettighederne i det relevante datterselskab. Andre dobbeltbeskatningsoverenskomster, som f.eks. overenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Tyskland, gav ikke ret til skattegodtgørelse.

16. Et eksempel er den britisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst, som gav en selskabsdeltager, der var hjemmehørende i Nederlandene, ret til delvis skattegodtgørelse for udbytter modtaget fra et selskab, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, hvis selskabsdeltageren enten alene eller sammen med en eller flere koncernforbundne selskaber direkte eller indirekte kontrollerede 10% eller mere af stemmerettighederne i det britiske selskab²². I et sådant tilfælde skulle der betales indkomstskat af udbyttet i Det Forenede Kongerige efter en begrænset sats. En nederlandsk fysisk person eller et nederlandsk selskab, der var »porteføljeeinvestorer« (i overenskomsten defineret som en investor med en direkte eller indirekte aktiebeholdning på under 10%), havde ret til fuld skattegodtgørelse for udbytte modtaget fra selskaber i Det Forenede Kongerige²³. Sådanne investorer var

18. Visse dobbeltbeskatningsoverenskomster, som f.eks. overenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Nederlandene, indeholdt desuden en såkaldt LOB-bestemmelse (»limitation of benefit«)²⁴, som indebar, at der ikke (som der ellers ville være) var ret til skattegodtgørelse, hvis en ikke-hjemmehørende aktionær selv var ejet af et selskab hjemmehørende i et land, som havde indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Det Forenede Kongerige, hvorefter der ikke blev givet skattegodtgørelse til selskaber, der modtog udbytter fra Det Forenede Kongerige. Således bestemte artikel 10, stk. 3, litra

22 — Artikel 10, stk. 3, litra c), i den britisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

23 — Artikel 10, stk. 3, litra b), i overenskomsten.

24 — Artikel 10, stk. 3, litra d), i overenskomsten.

d), nr. i), i den britisk-nederlandske dobbelt-beskatningsoverenskomst i den affattelse, der er relevant for sagen her, f.eks. at

C — De relevante bestemmelser i den afledte fællesskabsret

»der ikke udbetales skattegodtgørelse, når den retmæssige ejer af udbyttet er et andet selskab, som ikke er et selskab, hvis aktier er officielt noteret på en nederlandsk aktiebørs [...], medmindre selskabet godtgør, at det ikke er kontrolleret af en person eller af to eller flere indbyrdes forbundne personer tilsammen, som hver især ikke ville have haft ret til skattegodtgørelse, hvis vedkommende havde været den retmæssige ejer af udbyttet«.

20. Den vigtigste afledte retsakt af relevans for denne sag er moder-datterselskabsdirektivet, som indeholder beskatningsregler for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater, som skal gøre det lettere at sammenslutte selskaber²⁶. Artikel 5 i moder-datterselskabsdirektivet bestemmer, at udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, er fritaget for kildeskat, når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%. I artikel 7 fastslås det imidlertid

»— at udtrykket »kildeskat«, således som det anvendes i dette direktiv, ikke omfatter den forskudsbetaling eller forudbetaling af selskabsskat, der foretages til den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, i forbindelse med udlodning af udbytte til moderselskabet

5. Ændringerne i 1999

19. ACT-skattesystemet blev afskaffet for udlodninger foretaget den 6. april 1999 eller derefter, således at selskaber ikke længere skulle betale ACT-skat af kvalificerede udlodninger²⁵.

— at direktivet ikke berører anvendelsen af interne bestemmelser eller bestemmelser i henhold til overenskomster, der har til formål at ophæve eller lempe økonomisk dobbeltbeskatning af udbytter, især bestemmelser om betaling af skattegodtgørelse til udbyttmodtagerne«.

25 — For selskaber, der havde fremført og endnu ikke udnyttet overskydende ACT-skat, blev der indført en overgangsordning for ACT-skatten (det såkaldte »shadow ACT«-system), som indebar, at selskaberne havde adgang til deres overskydende ACT-skat.

26 — Nævnt ovenfor i fodnote 5.

III — De faktiske omstændigheder og de præjudicielle spørgsmål

21. ACT-gruppesøgsmålet vedrører sager om godtgørelse og/eller tilbagebetaling anlagt ved High Court of Justice (England & Wales) af en række selskaber efter afsigelsen af dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., hvori Domstolen fastslog, at artikel 43 EF var til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat (der var tale om Det Forenede Kongerige), hvorefter datterselskaber, der var hjemmehørende i denne medlemsstat, havde mulighed for at udbetale udbytte til deres moderselskab uden at skulle betale ACT-skat, når moderselskabet også var hjemmehørende i medlemsstaten (»group income election«, dvs. frivillig sam-beskatning), men ikke, når moderselskabet var hjemmehørende i en anden medlemsstat.

22. ACT-gruppesøgsmålet omfatter fire separate klasser og er defineret i en »Group Litigation Order« (gruppesøgsmålskendelse), som fastsætter de spørgsmål, der er ens for de krav, der skal afgøres. Denne sag vedrører klasse IV i ACT-gruppesøgsmålet, hvori sagsøgere fra 28 koncerner var parter på tidspunktet for forelæggelsen. Parterne har under opsyn af High Court of Justice udvalgt fem prøvesager for denne klasse af gruppesøgsmålet, og fire af disse er relevante for denne præjudicielle forelæggelse. Disse prøvesager vedrører følgende: 1) Udbyttebetalinger, der blev foretaget fra januar 1974 til maj 1989 af Pirelli UK PLC, som var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige,

til Pirelli & C SpA, som var hjemmehørende i Italien. I hele denne periode ejede Pirelli SpA mindst 10% af de udstedte ordinære aktier i Pirelli UK PLC. 2) Udbyttebetalinger, der blev foretaget fra september 1979 til december 1998, af Essilor Limited, hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til Essilor International SA, hjemmehørende i Frankrig. Essilor Limited var i den relevante periode et helejet datterselskab af Essilor International SA. 3) Udbyttebetalinger, der blev foretaget fra 1993 til 1994 af BMW (GB) Limited, som var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til det i Nederlandene hjemmehørende selskab BMW Holding BV. BMW (GB) var på det relevante tidspunkt ejet af BMW Holding BV, som igen var et direkte helejet datterselskab af det tyske selskab BMW AG. BMW Holding BV havde på det relevante tidspunkt ikke aktier noteret på den nederlandske fondsbørs. 4) Udbyttebetalinger, der blev foretaget fra 1995 til 1998 af det i Det Forenede Kongerige hjemmehørende selskab Sony United Kingdom Limited til det i Nederlandene hjemmehørende selskab Sony Europe Holdings BV, hvoraf Sony United Kingdom Limited var et helejet datterselskab. Sony Europe Holdings BV var i sidste ende ejet af et selskab, der var hjemmehørende i Japan.

23. Efter et retsmøde den 9. juni 2004 besluttede High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, med sagsøgernes samtykke at udsætte sagen og

forelægge Domstolen følgende spørgsmål i medfør af artikel 234 EF:

»1) Er artikel 43 EF eller 56 EF (jf. artikel 57 EF og 58 EF) (eller de bestemmelser, der gik forud for dem), til hinder for, at

a) medlemsstat A (eksempelvis Det Forenede Kongerige)

i) indfører og opretholder en lovgivning, hvorefter der gives fuld skattegodtgørelse for udbytte, som betales af selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstat A (»relevant udbytte«), til individuelle aktionærer, der er hjemmehørende i medlemsstat A

ii) anvender en bestemmelse i dobbeltbeskatningsoverenskomster indgået med visse andre medlemsstater og tredjelande, hvorefter der gives ret til fuld skattegodtgørelse (med fradrag af skat som fastsat i overenskomsterne) for relevant udbytte til individuelle aktionærer, der er hjemmehørende i disse andre medlemsstater eller tredjelande

men ikke yder nogen skattegodtgørelse (hverken fuldt eller delvist) for relevant udbytte, når det udbetales af et datterselskab, der er hjemmehørende i medlemsstat A (eksempelvis Det Forenede Kongerige), til et moderselskab, der er hjemmehørende i medlemsstat B (eksempelvis Tyskland), hverken i henhold til nationale bestemmelser eller til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem disse stater?

b) medlemsstat A (eksempelvis Det Forenede Kongerige) anvender en bestemmelse i den dobbeltbeskatningsoverenskomst, der finder anvendelse, hvorefter et moderselskab, der er hjemmehørende i medlemsstat C (eksempelvis Nederlandene), gives ret til delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte, men ikke giver et moderselskab, der er hjemmehørende i medlemsstat B (eksempelvis Tyskland), en sådan ret, når der ikke er nogen bestemmelse om delvis godtgørelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem medlemsstat A og medlemsstat B?

c) medlemsstat A (eksempelvis Det Forenede Kongerige) ikke giver et selskab, der er hjemmehørende i medlemsstat C (eksempelvis Nederlandene) og kontrolleres af et sel-

skab, der er hjemmehørende i medlemsstat B (eksempelvis Tyskland), ret til delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte, når medlemsstat A anvender bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvorefter sådan godtgørelse ydes til

stat C, ikke kontrolleres af et selskab, der er hjemmehørende i medlemsstat B, men af et selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland?

- i) selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstat C og kontrolleres af personer, der er hjemmehørende i medlemsstat C
 - ii) selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstat C og kontrolleres af personer, der er hjemmehørende i medlemsstat D (eksempelvis Italien), når der er en bestemmelse, hvorefter der gives ret til delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem medlemsstat A og medlemsstat D
 - iii) selskaber, der er hjemmehørende i medlemsstat D, uanset hvem der kontrollerer disse selskaber?
- d) Gør det nogen forskel for besvarelsen af spørgsmål 1 c), at det selskab, der er hjemmehørende i medlemsstat C, ikke kontrolleres af et selskab, der er hjemmehørende i medlemsstat B, men af et selskab, der er hjemmehørende i et tredjeland?
- 2) Hvis spørgsmål 1 a)-c) helt eller delvist besvares bekræftende; hvilke principper fastsætter fællesskabsretten med hensyn til fællesskabsrettigheder og retsmidler under de i disse spørgsmål omhandlede situationer? Nærmere bestemt ønskes oplyst:
 - a) er medlemsstat A forpligtet til at betale
 - i) fuld skattegodtgørelse eller et beløb svarende hertil, eller
 - ii) delvis skattegodtgørelse eller et beløb svarende hertil, eller
 - iii) fuld eller delvis skattegodtgørelse, eller et beløb svarende hertil
 - (1) med fradrag af yderligere skyldig indkomstskat, eller

som havde skullet betales, hvis det udbytte, der blev udbetalt til den relevante sagsøger, havde givet anledning til skattegodtgørelse

ii) en ret til godtgørelse eller erstatning, således at de erstatningsbetingelser, der er fastsat i forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du Pêcheur og Factortame, skal være opfyldt, og/eller

(2) med fradrag af sådan skat, beregnet på en anden måde?

iii) en ret til tilbagesøgning af en godtgørelse, der uretmæssigt er blevet nægtet, og i så fald

b) Til hvem skal betalingen foretages:

i) Det relevante moderselskab i medlemsstat B eller medlemsstat C

(1) er denne ret en konsekvens af, og et supplement til den ret, som følger af artikel 43 [EF] og/eller 56 [EF], eller

eller

ii) Det relevante datterselskab i medlemsstat A?

(2) skal de erstatningsbetingelser, der er fastsat i forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du Pêcheur og Factortame, være opfyldt, eller

c) Er retten til denne betaling

(3) skal nogle andre betingelser være opfyldt?

i) en ret til tilbagebetaling af beløb, der uretmæssigt er blevet opkrævet, således at tilbagebetaling er en konsekvens af og et supplement til den ret, som følger af artikel 43 [EF] og/eller 56 [EF], og/eller

d) Gør det nogen forskel med hensyn til spørgsmål 2 c) ovenfor, om kravene efter national ret i med-

lemsstat A fremsættes som krav om tilbagebetaling eller fremsættes eller skal fremsættes som erstatningskrav?

- e) Er det en forudsætning for erstatning, at det selskab, der gør krav gældende, godtgør, at det, eller dets moderselskab, ville have gjort krav på skattegodtgørelse (fuld eller delvis alt efter omstændighederne), hvis det havde vidst, at det efter fællesskabsretten var berettiget hertil?
- f) Gør det nogen forskel for besvarelsen af spørgsmål 2 a), at det relevante datterselskab i medlemsstat A i overensstemmelse med EF-Domstolens afgørelse i forenede sager C-397/98 og C-410/98, Hoechst og Metallgesellschaft, kunne have fået tilbagebetaling eller i princippet kunne have været berettiget til tilbagebetaling af, eller med hensyn til, ACT-skat vedrørende det udbytte, der blev udbetalt til det relevante moderselskab i medlemsstat B eller medlemsstat C?

kvalificeret overtrædelse i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i dommen i de forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du Pêcheur og Factortame, særligt med hensyn til, om overtrædelsen var undskyldelig i betragtning af udviklingstrinnet for retspraksis vedrørende fortolkningen af de relevante fællesskabsbestemmelser?»

24. Der er i overensstemmelse med procesreglementets artikel 103, stk. 4, indgivet skriftlige indlæg af sagsøgerne i prøvesagen, Det Forenede Kongeriges regering, de britiske skattemyndigheder og Kommissionen samt af den finske, den tyske, den nederlandske, den irske og den italienske regering. Der blev afholdt mundtlig forhandling den 22. november 2005, hvorunder der blev afgivet indlæg af sagsøgerne i prøvesagen, Det Forenede Kongeriges regering, de britiske skattemyndigheder, Kommissionen og den irske, den tyske, den franske og den nederlandske regering.

IV — Stillingtagen

A — Spørgsmål 1 a)

- g) Hvilke retningslinjer, om nogen, finder EF-Domstolen det passende at give i denne sag for hvilke omstændigheder den nationale ret bør tage hensyn til ved vurderingen af, om der foreligger en tilstrækkelig

25. Med spørgsmål 1 a) ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om det i en

situation, hvor et land, som f.eks. Det Forenede Kongerige, yder fuld skattegodtgørelse for udbytte, som betales af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til individuelle aktionærer, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og — når en bestemmelse herom findes i en dobbeltbeskatningsoverenskomst — til individuelle aktionærer, der er hjemmehørende i tredjelande og andre medlemsstater (med fradrag af skat som fastsat i den pågældende overenskomst), følger af artikel 43 EF eller 56 EF, at Det Forenede Kongerige også skal yde fuld eller delvis skattegodtgørelse for udgående udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, udbetaler til et moderselskab, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

1. Anvendelsen af artikel 43 EF og/eller artikel 56 EF

26. Da den nationale ret i sit første spørgsmål både har henvist til artikel 43 EF og 56 EF, skal jeg først undersøge, hvilken af disse artikler der finder anvendelse i denne sag. Dette er i princippet vigtigt af to grunde. For det første omfatter artikel 43 EF kun hindringer for udøvelsen af etableringsretten mellem medlemsstaterne, mens artikel 56 EF også forbyder restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og tredjelande. For det andet er det tidsmæssige anvendelsesområde for artikel 56 EF og 43 EF ikke det samme. Artikel 56 EF trådte således i kraft og fik direkte virkning den

1. januar 1994 og er undergivet en »standstill«-bestemmelse (artikel 57 EF) for så vidt angår restriktioner over for tredjelande (selv om princippet om de frie kapitalbevægelser allerede var blevet indført med Rådets direktiv 88/361)²⁷.

27. Efter min opfattelse kan den omhandlede britiske lovgivning i princippet være omfattet af anvendelsesområdet for enten artikel 43 EF eller artikel 56 EF, afhængigt af karakteren af den pågældende sagsøgers andel af kapitalen i det hjemmehørende selskab. Det fremgår af fast retspraksis, at et selskab i en medlemsstat, som har en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver det en »sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet«, at det »kan træffe afgørelse om dets drift«, udøver sin etableringsret²⁸. Når der er tale om ikke-hjemmehørende selskaber, hvis kapitalandele i hjemmehørende selskaber opfylder dette kriterium, er det følgelig den britiske lovgivnings forenelighed med artikel 43 EF, som skal undersøges.

28. Det tilkommer de nationale retter at anvende dette kriterium på grundlag af en

27 — Rådets direktiv 88/361/EOF af 24.6.1988 om gennemførelse af traktatens artikel 67 (EFT L 178, s. 5).

28 — Dom af 13.4.2000, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22. Denne sag vedrørte ganske vist en kapitalandel, som en statsborger i en medlemsstat, og ikke et selskab, var indehaver af, men princippet finder anvendelse på samme måde på selskaber, der er etableret i den pågældende medlemsstat. Jf. også artikel 58, stk. 2, EF, hvorefter bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser »[ikke griber] ind i muligheden for at anvende sådanne restriktioner for etableringsretten, der er forenelige med denne traktat«.

gennemgang af det sagsøgende selskabs situation, men det fremgår klart af forelæggelseskendelsen, at visse af prøvesagerne tilhører nævnte kategori²⁹. Jeg skal påpege, at selv om sådanne selskabers udøvelse af etableringsretten nødvendigvis involverer kapitalbevægelser til Det Forenede Kongerige, for så vidt som kapital er nødvendig for at etablere et datterselskab, er dette efter min opfattelse en rent indirekte følge af udøvelsen af etableringsretten. Jeg kan her henvise til generaladvokat Albers bemærkning i Baars-sagen om, at »[i] det omfang, der er tale om et direkte indgreb i etableringsfriheden, som på grund af, at det hindrer etablering, indirekte fører til en formindskelse af kapitalstrømmene mellem medlemsstaterne, finder kun bestemmelserne om [etableringsfriheden] anvendelse«³⁰. Det er derfor artikel 43 EF, der finder anvendelse på sådanne selskaber.

29. I tilfælde, hvor ikke-hjemmehørende selskaber har andele i et hjemmehørende selskab, der ikke giver dem »kontrollerende indflydelse« på sidstnævnte selskabs virksomhed eller tillader dem at træffe afgørelse om dets drift, skal det undersøges, om den britiske lovgivning er forenelig med artikel 56 EF. Jeg bemærker herved, at den omhandlede britiske lovgivning klart falder inden for det område, som kan kaldes »kapitalbevægel-

ser«. Traktaten indeholder ikke nogen definition af dette begreb, men Domstolen har fastslået, at selv om oppebørsel af aktieudbytte ikke i sig selv udgør kapitalbevægelser, forudsætter denne oppebørsel altid erhvervelse af kapitalinteresser i nye eller bestående virksomheder, som er transaktioner, der udgør kapitalbevægelser³¹.

30. Eftersom der i det foreliggende tilfælde er tale om et gruppesøgsmål, hvor der ikke er forelagt Domstolen oplysninger om de særlige forhold vedrørende og karakteren af de enkelte sagsøgers kapitalandele, er det i princippet nødvendigt at undersøge den britiske lovgivnings forenelighed med både artikel 43 EF og 56 EF. I denne sag bliver resultatet imidlertid det samme, ligesom det er de samme spørgsmål, der opstår, uanset hvilken artikel man anvender. Selv om det efterfølgende kun er anvendelsen af artikel 43 EF, jeg direkte skal behandle, vil min argumentation følgelig også gælde for anvendelsen af artikel 56 EF.

2. Forenelighed med artikel 43 EF

31. Som allerede nævnt rejser denne sag det nye spørgsmål, om Det Forenede Kongerige, henset til den ovenfor beskrevne nationale lovgivning, i henhold til artikel 43 EF er

29 — Navnlig prøvesag 2-4. Det kan ikke alene på grundlag af forelæggelseskendelsen afgøres, om en anden af prøvesagerne — nemlig Pirelli-sagen — opfylder dette kriterium.

30 — Nævnt ovenfor i fodnote 28, punkt 26. Jf. også mit forslag til afgørelse i sagen Reisch m.fl. (dom af 5.3.2002, forenede sager C-515/99, C-519/99 — C-524/99 og C-526/99 — C-540/99, Sml. I, s. 2157, punkt 59).

31 — Dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooyen, Sml. I, s. 4071. Jf. også Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2, som ikke udtrykkeligt omhandlede spørgsmålet.

forpligtet til at yde skattegodtgørelse for udgående udbytte. Dette spørgsmål bør efter min opfattelse besvares benægtende. En klar og fyldestgørende redegørelse for, hvorfor det forholder sig således, forudsætter, at jeg endnu en gang redegør for de principper, der ligger til grund for anvendelsen af bestemmelserne om fri bevægelighed inden for området direkte skatter.

a) Anvendelsen af artikel 43 EF på bestemmelser om direkte skatter: indledning

32. Ved undersøgelsen af anvendelsesområdet for artikel 43 EF skal jeg først anføre, at direkte beskatning som udgangspunkt henhører under medlemsstaternes kompetence. Harmonisering på dette område kan som bekendt kun ske gennem retsakter vedtaget med hjemmel i artikel 94 EF, som kræver enstemmighed i Rådet³², og der findes til dato kun en ubetydelig fællesskabslovgivning på området³³.

32 — Artikel 95, stk. 2, EF bestemmer, at artikel 95 EF ikke finder anvendelse på fiskale bestemmelser. Denne artikel foreskriver tilnærmelse af lovgivningerne efter den fælles beslutningsprocedure i artikel 251 EF, som kræver kvalificeret flertal.

33 — Den fællesskabslovgivning, som foreligger, udgør ikke og tilsigter ikke at udgøre grundlaget for nogen beskatningsordning i Fællesskabet med rang af positiv ret, men er begrænset til bestemte områder efter skøn, som er særligt relevante i forbindelse med grænseoverskridende situationer. Dette står naturligvis i skarp kontrast til den indirekte beskatning, hvor Fællesskabet har opbygget en fælles beskatningsordning på grundlag af det »stående krav om harmonisering« i artikel 93 EF.

33. Ikke desto mindre følger det af Domstolens klassiske formulering, at »selv om direkte beskatning henhører under medlemsstaternes kompetence, skal disse dog udøve denne under overholdelse af fællesskabsretten«³⁴. Denne begrænsning omfatter naturligvis også forpligtelsen til at overholde artikel 43 EF, som forbyder hindringer for, at statsborgere i en medlemsstat, bosat på en medlemsstats område, opretter agenturer, filialer eller datterselskaber. Ifølge artikel 43, stk. 2, EF indebærer etableringsfriheden adgang til at oprette og lede virksomheder i en medlemsstat på de vilkår, som i etableringslandet er fastsat for landets egne statsborgere. I henhold til artikel 48 EF omfatter etableringsfriheden en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Fællesskabet, til at udøve virksomhed i den pågældende medlemsstat via et datterselskab, en filial eller et agentur³⁵.

34. Ifølge Domstolens faste praksis indebærer det omhandlede forbud, at nationale skatteretlige foranstaltninger, som begrænser eller udgør en hindring for udøvelsen af etableringsfriheden, er i strid med artikel 43 EF, medmindre hindringen forfølger et legitimt mål, som er foreneligt med traktaten, og

34 — Jf. f.eks. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis.

35 — Jf. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 30, og dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 34.

som er begrundet i tvingende almene hensyn. Desuden kræves det, at hindringen er egnet til at sikre gennemførelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det³⁶.

dring« og »forskelsbehandling«. Derimod må der sondres mellem to betydninger af begrebet »hindring« i forbindelse med bestemmelser vedrørende direkte beskatning.

35. Domstolen henviser også ofte til forbuddet mod forskelsbehandling i forbindelse med anvendelsen af artikel 43 EF på direkte beskatning. Det følger af fast retspraksis, at artikel 43 EF forbyder forskelsbehandling, uanset om den er direkte (dvs. foranstaltninger, der indebærer åbenbar forskelsbehandling på grundlag af nationalitet) eller indirekte eller »skjult« (dvs. foranstaltninger, som retligt anvendes ens, men som i realiteten har diskriminerende virkninger)³⁷. Domstolen har herved defineret forskelsbehandling som det forhold, »at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer«³⁸.

37. Den første betydning henviser til de hindringer, der uundgåeligt følger af den samtidige eksistens af forskellige nationale skattesystemer. Eftersom området på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin hører under medlemsstaternes kompetence, er den direkte beskatning i EU reguleret ved samtidigt eksisterende, men adskilte og forskellige nationale skattesystemer. For virksomheder med grænseoverskridende aktiviteter indebærer dette visse ulemper, som direkte og uundgåeligt følger af denne situation med sideordnede systemer, og navnlig af 1) eksistensen af kumulative administrative byrder for selskaber, der driver grænseoverskridende virksomhed, 2) forskelle mellem de nationale skattesystemer og 3) nødvendigheden af at fordele den beskatningsmæssige kompetence, hvilket fører til flytning af beskatningsgrundlaget. Disse spørgsmål skal jeg senere behandle mere indgående.

36. Efter en nærmere gennemgang er det min opfattelse, at der inden for området direkte skatter ikke i praksis er nogen forskel på disse to formuleringsmåder, nemlig »hin-

38. Det er rigtigt, at disse konsekvenser, generelt set, kan »hindre« grænseoverskridende virksomhed. Selv om udtrykket »hindring« ses anvendt i Domstolens praksis, er det imidlertid misvisende at bruge det i denne sammenhæng. Der er i virkeligheden her tale om fordrejninger af økonomiske aktiviteter som følge af det forhold, at forskellige retssystemer skal eksistere side om side. I nogle tilfælde er disse fordrej-

36 — Jf. f.eks. Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 35, Baars-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 28, dommen i sagen Saint-Gobain ZN, nævnt ovenfor i fodnote 35, dom af 16.7.1998, sag C-264/96, ICI, Sml. I, s. 4695, og af 15.5.1997, sag C-250/95, Futura Participations og Singer, Sml. I, s. 2471.

37 — Jf. f.eks. dom af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651 og den deri nævnte retspraksis.

38 — Jf. Royal Bank of Scotland-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 37, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis.

ninger ufordelagtige for de økonomiske aktører, i andre tilfælde er de fordelagtige. I det første tilfælde virker de »restriktive«, mens de i det andet tilfælde stimulerer til etablering af virksomhed på tværs af grænserne. Domstolen skal som regel undersøge, hvad man kan benævne de »kvasirestriktioner«, der skyldes disse fordrejninger, men jeg skal understrege, at den anden halvdel af historien er, at der i visse tilfælde opstår særlige fordele ved etablering på tværs af grænserne. I sidstnævnte tilfælde påberåber den afgiftspligtige person sig normalt ikke fællesskabsretten.

40. Den anden betydning af udtrykket hindring henviser derimod til det, som man kunne kalde »egentlige« hindringer, nemlig hindringer, som ikke blot uundgåeligt følger af den samtidige eksistens af forskellige nationale skattesystemer, og som falder ind under anvendelsesområdet for artikel 43 EF. Det forhold, at det er kriterier vedrørende bopæl og kilde, som afgør, hvor den fiskale kompetence med hensyn til direkte skatter ligger, indebærer nemlig, som jeg senere skal forklare, at faktisk alle »egentlige« nationale direkte skatteforanstaltninger, som virker restriktive, i praksis også vil være at betragte som foranstaltninger, der er udtryk for direkte eller indirekte forskelsbehandling³⁹.

41. Jeg skal nu nærmere behandle sondringen mellem kvasirestriktioner og foranstaltninger, der er udtryk for forskelsbehandling [henholdsvis punkt b) og c) nedenfor].

39. Årsagerne til og karakteren af disse kvasirestriktioner indebærer, at de kun kan fjernes ved fællesskabslovgiveres indgriben i form af en sammenhængende løsning på EU-plan eller med andre ord indførelse af et EU-skattesystem. Når et sådant EU-skattesystem ikke findes, må disse kvasirestriktioner derfor anses for ikke at være omfattet af anvendelsesområdet for artikel 43 EF. Jeg kan tilføje, at der i sagens natur kun findes kasuistiske og fragmentariske retslige afgørelser på området. Domstolen må derfor udvise forsigtighed ved besvarelsen af spørgsmål, der rejser problemer af systematisk karakter. Lovgiver kan bedre behandle sådanne spørgsmål, især når de rejser problemer, der indebærer skatte- og erhvervspolitiske hensyn.

b) Uundgåelige restriktive virkninger af den samtidige eksistens af nationale skattesystemer (kvasirestriktioner)

i) Større administrativ byrde

42. Den første konsekvens af sideordningen af separate nationale skattesystemer er, at

39 — Jf. endvidere min gennemgang af de situationer, som har været undersøgt i Domstolens praksis, nedenfor i punkt IV, del A, punkt 2 c).

hvert enkelt system rent administrativt har sin egen skattemyndighed, sin egen procedure for indgivelse af selvangivelser og sin egen efterfølgende kontrol heraf (om nødvendigt). Erhvervsdrivende, som driver virksomhed på tværs af landegrænserne, vil derfor lige fra begyndelsen have en større administrativ byrde end erhvervsdrivende, der kun er aktive i én medlemsstat⁴⁰.

ii) Forskelle mellem skattesystemerne

43. Den næste konsekvens af de samtidigt eksisterende, men adskilte nationale skattesystemer er, at der vil være forskelle eller variationer mellem disse systemer. Henset til at de nationale skattesystemer er tilpasset de særlige makroøkonomiske forhold i den pågældende medlemsstat på et givent tidspunkt, er det klart, at sådanne forskelle er uundgåelige. På det nuværende trin i integrationen af de nationale økonomier er disse forhold særdeles forskellige i medlemsstaterne. Der er f.eks. store forskelle mellem

medlemsstaterne med hensyn til vigtige produktionsfaktorer (f.eks. strukturen og størrelsen af deres arbejds- og kapitalmarkeder). Medlemsstater med en stor arbejdsstyrke i forhold til kapital kan f.eks. vælge at beskatte arbejde hårdere end kapital.

44. På samme måde kan der være store forskelle mellem medlemsstaterne med hensyn til økonomisk-politiske valg. Disse valg afspejles bl.a. i skattesatserne: Medlemsstaterne kan vælge at opkræve forholdsvis høje skatter for at kunne tilbyde flere og bedre offentlige ydelser eller for i højere grad at omfordele indkomst til lavindkomstgrupper. Alle sådanne valg udgør politiske beslutninger, som er en vigtig del af medlemsstaternes kompetence på området for direkte skatter. Til gengæld kan de samme valg også udgøre faktorer, som bidrager til at skabe andre forskelle mellem de nationale skattesystemer, f.eks. med hensyn til lempelse af økonomisk dobbeltbeskatning. Medlemsstater med relativt lave skattesatser kan f.eks. vælge en klassisk ordning med henblik på dobbeltbeskatningslempelse, mens medlemsstater med højere skattesatser nok vil foretrække en godtgørelsesordning.

40 — Jf. meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg fra Kommissionen — På vej mod et indre marked uden skattemæssige hindringer. I denne meddelelse påpeges en lang række skattemæssige hindringer for grænseoverskridende økonomiske aktiviteter i det indre marked, og det konkluderes, at »[d]e fleste af disse problemer skyldes, at virksomhederne i EU skal efterleve op til [på det pågældende tidspunkt] femten forskellige regelsæt. [...] De mange skattelove, konventioner og fremgangsmåder indebærer høje efterlevelseseomkostninger og udgør i sig selv en hindring for grænseoverskridende økonomisk aktivitet.« (KOM(2001) 582 endelig, s. 11).

45. Medmindre de nationale økonomier i EU i højere grad bliver integreret, er det derfor logisk, at både strukturen og indholdet af medlemsstaternes systemer for direkte

beskatning og deres skattesatser vil forblive særdeles forskellige.

i tilfælde, hvor det er artikel 43 EF, der påberåbes. Hindringer for udøvelsen af etableringsfriheden, som skyldes forskelle mellem skattesystemerne i to eller flere medlemsstater, falder således uden for anvendelsesområdet for artikel 43 EF. Sådanne hindringer adskiller sig fra hindringer, som skyldes forskelsbehandling som følge af bestemmelser inden for én og samme skattejurisdiktion⁴².

46. Forskellene har uundgåelige fordrejende virkninger på investeringer, beskæftigelse og — for virksomheder og selvstændige — etableringsbeslutninger. Det er klart, at forskelle mellem medlemsstaterne med hensyn til det faktiske virksomhedsbeskatningsniveau, størrelsen af de administrative byrder og strukturen af de nationale skattesystemer har betydning for placeringen af den økonomiske aktivitet. Som Domstolen imidlertid nyligt har fastslået i dommen i Schempp-sagen, og som jeg understregede i mit forslag til afgørelse i denne sag, falder eventuelle fordrejninger som følge af forskelle mellem skattesystemerne ikke inden for anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om fri bevægelighed. I den pågældende sag, hvor sagsøgeren påberåbte sig traktatens bestemmelser om unionsborgerskab, bemærkede Domstolen, at den »allerede [havde] fastslået, at traktaten ikke garanterer en unionsborger, at overflytningen af hans virksomhed til en anden medlemsstat end den, hvor han indtil da havde bopæl, har neutrale virkninger med hensyn til opkrævning af afgifter. På grund af forskellene i medlemsstaternes lovgivninger på dette område kan en sådan overflytning alt efter omstændighederne være mere eller mindre fordelagtig eller ufordelagtig for borgeren for så vidt angår indirekte beskatning«⁴¹. Nøjagtigt det samme princip gælder

47. Jeg skal nævne, at selv om hindringer som følge af forskelle i skattesystemerne ikke falder inden for anvendelsesområdet for traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, er dette ikke ensbetydende med, at de grundlæggende falder uden for anvendelsesområdet for traktaten. Medlemsstaternes kompetence inden for området direkte skatter er tværtimod et område, der er gjort til genstand for først og fremmest harmoniseringsforanstaltninger vedtaget i medfør af artikel 94 EF og dernæst for foranstaltninger truffet af Kommissionen i medfør af artikel 96 EF eller 97 EF for at modvirke fordrejninger af konkurrencevilkårene⁴³.

41 — Dom af 12.7.2005, sag C-403/03, Sml. I, s. 6421, præmis 45. Jf. også punkt 33 i mit forslag til afgørelse i denne sag og dom af 15.7.2004, sag C-365/02, Lindfors, Sml. I, s. 7183, præmis 34.

42 — Der kan her drages en passende parallel til det sociale sikringsområde, som også grundlæggende er baseret på adskilte, men samtidigt eksisterende nationale ordninger. Selv om Rådets forordning (EØF) nr. 1408/71 af 14.6.1971 om anvendelse af de sociale sikringsordninger på arbejdstagere og deres familiemedlemmer, der flytter inden for Fællesskabet (EFT 1971 II, s. 366), som ændret, i et vist omfang forbinder disse ordninger med hinanden, kan enkeltpersoner ikke på fællesskabets rets nuværende udviklingstrin flytte inden for Fællesskabet, uden at det får konsekvenser for dem med hensyn til social sikring.

43 — Faktisk kan forskelle i sig selv have en positiv effekt på medlemsstaternes økonomier og gavne det indre marked. Med undtagelse af visse ekstreme tilfælde — som f.eks. »skadelig skattekonkurrence« — er det et vægtigt argument, at gennemsigtig lovgivningsmæssig konkurrence inden for skatteområdet, ligesom inden for andre områder, tilskynder medlemsstaterne til at administrere og opbygge deres skattesystemer og anvende indtægterne fra de direkte skatter så effektivt som muligt.

iii) Fordeling af beskatningskompetencen (flytning af beskatningsgrundlaget)

rende) og »kildestatsbeskatning« (beskatning af ikke-hjemmehørende)⁴⁴.

48. En tredje restriktiv virkning af det forhold, at de direkte skattesystemer er nationale, ligger i nødvendigheden af at dele beskatningskompetencen vedrørende internationale erhvervsdrivendes indkomst (flytning af beskatningsgrundlaget). Hindringer som følge heraf skal, ligesom forskelle i skattesystemerne, ikke forveksles med forskelsbehandling, idet de ikke skyldes bestemmelser, der gælder inden for en enkelt skattejurisdiktion, men den samtidige eksistens af to separate skattejurisdiktioner (dvs. at man ikke kan give ét bestemt skattesystem skylden for den skattemæssige ulempe). I modsætning til forskelle i skattesystemerne ville sådanne hindringer imidlertid også bestå, selv om de nationale skattesystemer var fuldstændigt ens med hensyn til opbygning og bestemmelser.

49. Karakteren af denne type hindring er let at forklare. Den samtidige eksistens af nationale skattesystemer indebærer naturligvis, at det i relation til erhvervsdrivende, der driver virksomhed på tværs af grænserne, er nødvendigt at fastlægge, hvorledes samspillet mellem disse systemer skal være. En stat skal navnlig vælge det kriterium, der skal være afgørende for, hvor stor en del af en erhvervsdrivendes indkomst der skal være omfattet af dens beskatningskompetence. På den internationale skatterets nuværende udviklingstrin er en af de oftest anvendte metoder til fordeling af beskatningskompetencen baseret på sontringen mellem »hjemstatsbeskatning« (beskatning af hjemmehørende)

50. Ved hjemstatsbeskatning har den skattepligtige persons bopælsstat som udgangspunkt beskatningsretten til den pågældendes samlede indkomst (»global« beskatning). En vigtig grund for denne beskatningsform er, at stedet, hvor den skattepligtige benytter flest faciliteter (f.eks. offentlige ydelser, social sikring, infrastruktur osv.), er hans bopælsstat. Ved kildestatsbeskatning har en stat, hvor en skattepligtig person ikke er hjemmehørende, kun beskatningsret til den del af den pågældendes indkomst, som er indtjent på kildestatens område (»territorial« beskatning). En vigtig grund herfor er, at det er kildestaten, der stiller den økonomiske mulighed for indtjeningen til rådighed.

51. Denne måde at fordele beskatningskompetencen på indebærer, at en erhvervsdrivende, der har udenlandsk indkomst, kan blive udsat for juridisk dobbeltbeskatning, når de relevante stater ikke har fastsat forrangsbestemmelser. I international skatteret er den almindeligt anerkendte regel for beskatningsretten »kildestatens ret«, dvs. at den primære beskatningsret til indkomst i

44 — Jf. OECD's modelkonvention til undgåelse af dobbeltbeskatning vedrørende skatter af indkomst og formue, med kommentarer til artiklerne, OECD, Paris, 1997, som ændret.

kildestaten er tillagt kildestaten. En eventuel lempelse af den juridiske dobbeltbeskatning skal derfor som udgangspunkt foretages af hjemstaten, der selv bestemmer, om og hvorledes den ønsker at gøre dette⁴⁵. En stat kan f.eks. vælge at lempe den juridiske dobbeltbeskatning ensidigt eller gennem en dobbeltbeskatningsoverenskomst og ved hjælp af en fritagelsesordning eller en godtgørelsesordning⁴⁶. Det er derfor klart, at sondringen mellem hjemmehørende (hjemstat, globalbeskatning) og ikke-hjemmehørende personer (kildestat, territorialbeskatning) er afgørende ved den nuværende fordeling af beskatningskompetencen mellem staterne, således som denne kommer til udtryk i international skatteret.

ligesom der ikke er hjemmel til at fastlægge sådanne kriterier. Dette har Domstolen erkendt i en række sager. I dommen i Gilly-sagen bemærkede Domstolen f.eks., at fordeling af den skattemæssige kompetence på grundlag af nationaliteten ikke som sådan kan anses for at udgøre forskelsbehandling, hvorefter den fastslog, at dette »nemlig, da der ikke og navnlig ikke i medfør af traktatens artikel [293], andet led, på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger med henblik på at forene eller harmonisere reglerne, [er] et udtryk for de kontraherende parter kompetence til med henblik på at undgå dobbeltbeskatning at fastlægge kriterierne for deres respektive beskatningsbeføjelser. Medlemsstaterne kan hensigtsmæssigt med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen støtte sig på international praksis og på den af OECD udarbejdede modelkonvention«⁴⁷. Domstolen har ligeledes i adskillige domme udtrykkeligt fastslået, at den grundlæggende sondring mellem hjemstat (globalbeskatning) og kildestat (territorialbeskatning) er forenelig med fællesskabsretten⁴⁸.

52. Efter fællesskabsretten er alene medlemsstaterne kompetente til at fastlægge kriterierne for og fordele den skattemæssige kompetence (i overensstemmelse med international skatteret). I øjeblikket findes der ikke alternative kriterier i fællesskabsretten,

45 — Jf. OECD's modelkonvention til undgåelse af dobbeltbeskatning, nævnt ovenfor i fodnote 44.

46 — Efter fritagelsesordningen fritager bopælsstaten hjemmehørende personers indkomst fra kilder i udlandet for beskatning ud fra den betragtning, at denne indkomst allerede er beskattet i kildestaten (dvs. den stat, hvor indkomsten er indtjent). Undgåelse af dobbeltbeskatning ved hjælp af godtgørelsesmetoden indebærer derimod, at skattepligtige personer, der har udenlandsk indkomst, beskattes i bopælsstaten af deres globalindkomst, som også omfatter udenlandsk indkomst, men at der i den skat, der beregnes af den udenlandske indkomst, indrømmes et nedslag svarende til den skat, der er betalt i kildestaten.

47 — Dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 30 og 31. Jf. ligeledes præmis 24: »Medlemsstaterne, der er kompetente til at fastlægge kriterierne for indkomst- og formuebeskatning med henblik på eventuelt gennem indgåelsen af overenskomster at afskaffe dobbeltbeskatning, har afsluttet en række bilaterale overenskomster, der navnlig bygger på de modelkonventioner vedrørende indkomst- og formuebeskatning, som er udarbejdet af [OECD].«

48 — Jf. f.eks. dom af 12.6.2003, sag C-234/01, Gerritse, Sml. I, s. 5933, præmis 45, hvori Domstolen fastslog, at »[b]opælen udgør [...] det skattemæssige tilknytningsmoment, som i almindelighed lægges til grund i gældende international skatteret — herunder også i den modelkonvention, som er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) [...] — med henblik på at fordele beskatningskompetencen mellem staterne i tilfælde, hvor forholdene har tilknytning til udlandet«. Jf. ligeledes dom af 5.7.2005, sag C-376/03, D., Sml. I, s. 5821, præmis 28, og af 12.12.2002, sag C-385/00, De Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, Saint-Gobain ZN-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35, Futura Participations og Singer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 20 og 21, og dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 34, hvori Domstolen udtalte, at »det forhold, at en medlemsstat ikke indrømmer en ikke-hjemmehørende visse skattemæssige fordele, som indrømmes en hjemmehørende, ikke generelt indebærer en forskelsbehandling, idet de to kategorier af skattepligtige ikke befinder sig i en sammenlignelig situation«.

53. Ikke desto mindre har Domstolen også fastslået, at sondringen mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer ikke altid kan begrunde en forskellig behandling af skatteyderne. I Marks & Spencer-dommen sammenfattede Domstolen sin holdning og fastslog, at »i skatteretten kan skatteydernes bopælssted være en faktor, der kan begrunde nationale bestemmelser, der indebærer en forskelsbehandling mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skatteydere. Bopælssted kan imidlertid ikke altid begrunde en sondring. Hvis man anerkendte, at etableringsmedlemsstaten frit kunne gennemføre en forskellig behandling alene på grund af, at et selskab har hjemsted i en anden medlemsstat, ville artikel 43 EF blive indholdsløs [...]. Det skal i hver enkelt konkret situation undersøges, om begrænsningen af en skattefordel til at gælde for hjemmehørende skatteydere er begrundet i relevante objektive forhold, der kan begrunde den forskellige behandling«⁴⁹.

oner og i rent indenlandske situationer. Jeg skal herved bemærke, at de økonomiske aktører, som udnytter retten til fri bevægelighed, i princippet har kendskab til de for dem relevante forskelle i de nationale skatteregler og til den relevante fordeling af beskatningskompetencen på grundlag af dobbeltbeskatningsoverenskomster. I lyset af det ovenfor anførte er spørgsmålet følgende: Hvilke forpligtelser påhviler medlemsstaterne i henhold til artikel 43 EF?

c) Hindringer, som er omfattet af artikel 43 EF

54. Domstolens argumentation i denne sag viser, at den i tilfælde af forskelsbehandling nøje vil undersøge, om der foreligger objektive forhold, der kan begrunde denne. Der er med andre ord tale om en tilsidesættelse af artikel 43 EF i tilfælde, hvor en medlemsstats forskellige behandling af skatteyderne ikke er en direkte og logisk følge af, at der på fællesskabsrettens nuværende udviklingstrin kan gælde andre skattemæssige forpligtelser for de skattepligtige i internationale situati-

55. Jeg skal endnu en gang bemærke, at hindringer, der alene skyldes den samtidige eksistens af nationale skatteforvaltninger, forskelle mellem de nationale skattesystemer eller fordelingen af beskatningskompetencen mellem to skattesystemer (en kvasirestriktion), ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 43 EF. Derimod er »egentlige« hindringer, dvs. hindringer for etableringsfriheden, som ikke blot uundgåeligt følger af eksistensen af flere nationale skattesystemer, omfattet af forbuddet i artikel 43 EF, medmindre de er begrundede. I overensstemmelse med den ovenfor anvendte terminologi skal en mindre fordelagtig skatte-

49 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 37 og 38.

mæssig behandling, for at være omfattet af artikel 43 EF, bero på forskelsbehandling som følge af bestemmelser, der gælder inden for én og samme skattejurisdiktion, og ikke forskelle eller fordeling af beskatningskompetencen mellem (to eller flere) skattesystemer i medlemsstaterne.

beføjelse, og omvendt. Artikel 43 EF pålægger følgelig staterne forpligtelser inden for to kategorier, alt efter hvilken kompetence staten udøver i det enkelte tilfælde.

56. Som tidligere nævnt ovenfor har Domstolen fastslået, at forskelsbehandling består i det forhold, »at der på sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes på forskellige situationer«⁵⁰.

57. Efter min opfattelse indebærer den metode til fordeling af beskatningskompetencen, som medlemsstaterne anvender — nemlig sondringen mellem global (hjemstats-) og territorial (kilestats-)beskatning, at begrebet forskelsbehandling må anvendes forskelligt på staterne, alt efter om de er hjemstat eller kilestat. Eftersom karakteren af den udøvede beskatningsbeføjelse er grundlæggende forskellig i de to tilfælde, kan man ganske enkelt ikke uden videre anse en erhvervsdrivende, som er undergivet hjemstatens beskatningskompetence, for at være i en situation, der kan sammenlignes med situationen for en erhvervsdrivende, som er undergivet kilestatens beskatnings-

i) Hjemstatens forpligtelser i henhold til artikel 43 EF

58. Stater, der udøver deres beskatningskompetence som hjemstat, skal som deres væsentligste forpligtelse behandle hjemmehørende personers indkomst fra kilder i udlandet i overensstemmelse med den måde, hvorpå de har fordelt beskatningsgrundlaget. Hvis staten har fordelt beskatningsgrundlaget således, at det omfatter den udenlandske indkomst — f.eks. ved at betragte denne som skattepligtig indkomst — må den ikke forskelsbehandle udenlandsk og indenlandsk indkomst. Dette princip kommer til udtryk i Domstolens praksis. I forbindelse med selskabsbeskatning har Domstolen således fastslået følgende:

— Hvis en hjemstat, som har beskatningsretten til de hjemmehørende personers globale indkomst, vælger at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, skal den indrømme den samme lempelse for indgående, udenlandsk udbytte som for indenlandsk udbytte

⁵⁰ — Dommen i sagen *Royal Bank of Scotland*, nævnt ovenfor i fodnote 37, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis.

og herved tage hensyn til selskabsskat betalt i udlandet⁵¹.

ellers ville have pligt til at betale ACT-skat⁵³.

- En hjemstat, som tillader modregning af indenlandske tab i indenlandsk overskud for forudgående eller efterfølgende år, kan tilsvarende ikke nægte et selskab denne mulighed alene med den begrundelse, at dette også har indkomst i udlandet⁵².
- Desuden skal en stat, som giver indenlandske datterselskaber, der udlodder overskud til indenlandske moderselskaber, mulighed for at vælge sambeskatning, hvorved de fritages for pligten til at betale ACT-skat, lade den samme mulighed gælde for indenlandske datterselskaber, som udlodder overskud til udenlandske moderselskaber, og som

59. Omvendt fastslog Domstolen i Marks & Spencer-dommen, at for så vidt som en medlemsstat ikke har beskatningskompetence med hensyn til et ikke-hjemmehørende datterselskab af et hjemmehørende moderselskab, skal medlemsstaten ikke indrømme fradrag for underskud⁵⁴. Udtrykt på en anden måde er det i princippet logisk, at en hjemstat, som har fordelt beskatningsgrundlaget således, at den ikke har beskatningskompetence med hensyn til et udenlandsk datterselskab af et hjemmehørende selskab, nægter at tage hensyn til fradrag vedrørende den pågældende udenlandske indkomst ved beregningen af det hjemmehørende selskabs skat.

51 — Jf. Manninen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 2 (en skattegodtgørelse, der indrømmes med hensyn til indenlandsk udbytte, skal også indrømmes med hensyn til udenlandsk udbytte), Verkooijen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 31 (hjemstaten skal indrømme fysiske personer, som modtager udenlandsk udbytte, den samme fritagelse for indkomstskat, som gælder for indenlandsk udbytte), og dom af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063 (muligheden for at vælge en bestemt skattemæssig behandling af indenlandsk udbytte skal også foreligge for udenlandsk udbytte). Jf. også dom af 4.3.2004, sag C-334/02, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 2229 (indeholdelse med frigørende virkning — fordelene af den lave sats for den endelige kildeskat gjaldt kun for afkast af tilgodehavender betalt af hjemmehørende skyldnere; en tilsvarende fordel skulle indrømmes modtagere af betalinger fra udenlandske skyldnere), og generaladvokat Tizzanos forslag til afgørelse af 10.11.2005 i sag C-292/04, Meilicke (m.fl.).

52 — Dom af 14.12.2000, sag C-141/99, AMIB, Sml. I, s. 11619, kendelse af 12.9.2002, sag C-431/03, Mertens, Sml. I, s. 7073 (krav om, at et indenlandsk selskab skulle modregne indenlandske tab i udenlandsk fortjeneste), og ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36 (fradrag for indenlandske tab var afhængigt af spørgsmålet om, hvorvidt det indenlandske selskab havde datterselskaber i udlandet).

60. Hvad angår indkomstbeskatning af fysiske personer har Domstolen i princippet anerkendt reglen i international skatteret om, at det er bopælsstaten, der — som følge af dens beskatningsret til globalindkomsten — fuldt ud skal tage hensyn til en arbejdstagers eller selvstændig erhvervsdrivendes personlige forhold⁵⁵, i det omfang der ikke

53 — Dommen i sagen Metallgesellschaft m.fl., nævnt ovenfor i fodnote 3.

54 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 46. Domstolen begrundede bl.a. dette med, at bestemmelserne om fri bevægelighed ikke giver selskaberne mulighed for at vælge skattejurisdiktion, idet dette ville bringe den afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen i fare.

55 — Som f.eks. bundfradrag, sambeskatning af ægtefæller efter »splitting«-metoden og fradrag af underholdsbidrag.

er taget hensyn til disse i kildestaten (f.eks. i medfør af bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst)⁵⁶. Desuden skal investeringsincitamenten rettet mod hjemmehørende, der investerer i bopælsstaten, også komme grænseoverskridende investeringer til gode⁵⁷.

61. Jeg skal bemærke endelig, at selv om en hjemstat lovligt kan kræve, at skatteydere, som forlader landet permanent, opgør deres skattemæssige stilling (udrejsbeskatning af f.eks. urealiserede kapitalgevinster), kan den ikke pålægge sådanne udrejseskatter på en måde, som er uforholdsmæssig i forhold til ønsket om at sikre sammenhængen i beskatningsordningen eller forhindre misbrug⁵⁸.

62. Hvad angår hjemstatens forpligtelser i forbindelse med selskabsbeskatning skal jeg knytte en kort bemærkning til Domstolens dom i Bosal-sagen⁵⁹. I denne sag fastslog Domstolen, at en nederlandsk bestemmelse, hvorefter hjemmehørende moderselskaber kun kunne fradrage udgifter i forbindelse

med kapitalandele i et datterselskab, hvis det pågældende datterselskab var skattepligtigt til Nederlandene, eller hvis udgifterne indirekte tjente til erhvervelse af overskud, der var skattepligtigt i Nederlandene, var i strid med artikel 43 EF. Domstolen drog denne konklusion ved hjælp af en argumentation, som grundlæggende bestod af tre trin. Domstolen fastslog, at begrænsningen af fradragsretten for udgifter i princippet var forenelig med moder-datterselskabsdirektivet⁶⁰, hvorefter den for det første bemærkede, at en sådan begrænsning kunne få et (nederlandsk) moderselskab til at »afholde« sig fra at udøve sin virksomhed via et datterselskab, der havde hjemsted i en anden medlemsstat, og dermed udgjorde en hindring for oprettelse af datterselskaber i andre medlemsstater som omhandlet i artikel 43 EF. Domstolen afviste for det andet, at bestemmelsen kunne begrundes under henvisning til argumentet om den såkaldte sammenhæng i beskatningsordningen (dvs. nødvendigheden af at sikre sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning). Domstolen fastslog, at der ikke i sagen forelå nogen direkte sammenhæng mellem indrømmelsen af en skattemæssig fordel — nemlig moderselskabets ret til at fradrage udgifter i forbindelse med kapitalandele i datterselskaber — og beskatningen af datterselskaberne. Domstolen fastslog desuden under henvisning til dommen i Baars-sagen⁶¹, at der ikke foreligger en direkte sammenhæng, når det drejer sig om særskilte former for beskatning eller om skattemæssig behandling af forskellige skattepligtige. For det tredje forkastede Domstolen argumentet om, at nederlandske moderselskaber med datterselskaber, der opnår overskud, der er skattepligtigt i Nederlandene, og nederlandske moderselskaber med datterselskaber, der ikke har sådanne overskud, på

56 — Jf. f.eks. De Groot-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 99 og 100, dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 22, og af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 44. Den almindeligt anerkendte grund til dette er, at bopælsstaten, som beskatter globalindkomsten, bedst er i stand til at skaffe oplysninger om disse forhold. Jf. også den såkaldte Schumacker-undtagelse til dette princip, som undersøges nedenfor.

57 — Dom af 14.11.1995, sag C-484/93, Svensson og Gustavsson, Sml. I, s. 3955, og Verkooijen-dommen, nævnt i fodnote 31.

58 — Dom af 11.3.2004, sag C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, Sml. I, s. 2409.

59 — Dom af 18.9.2003, sag C-168/01, Bosal, Sml. I, s. 9409.

60 — På grund af artikel 4, stk. 2, heri.

61 — Nævnt ovenfor i fodnote 28.

grund af territorialprincippet ikke befinder sig i sammenlignelige situationer som omhandlet i artikel 43 EF. Domstolen henviste her alene til sin dom i sagen *Metallgesellschaft m.fl.*⁶² og bemærkede, at den anvendelse af territorialprincippet, der var foretaget i *Futura Participations* og *Singerdommen*⁶³, vedrørte beskatning af én skattepligtig (som udøvede virksomhed i en anden medlemsstat via en filial), hvorimod *Bosal*-sagen vedrørte beskatning af moderselskab og datterselskab (dvs. to særskilte juridiske personer, der beskattes hver for sig).

hjemmehørende moderselskab med et datterselskab, som er skattepligtigt af sit overskud i den pågældende medlemsstat, og et ligeledes hjemmehørende moderselskab med et datterselskab, hvis overskud ikke er skattepligtigt (fritaget) i denne medlemsstat, ikke befinder sig i sammenlignelige situationer. Der synes kort sagt her at være tale om et klassisk eksempel på en forskellig behandling, som følger direkte af flytningen af beskatningsgrundlaget. Efter min opfattelse indebærer dommen, at der ikke tages hensyn til medlemsstaternes valg med hensyn til fordelingen af beskatningskompetencen og den primære beskatningsret, og som tidligere nævnt henhører dette valg under medlemsstaternes kompetence.

63. Med al respekt mener jeg ikke, at Domstolen i denne dom i tilstrækkeligt omfang anerkender medlemsstaternes fordeling af beskatningskompetencen i den pågældende sag. Jeg tænker her især på, at Domstolen nåede frem til det resultat, at der var tale om situationer, som opfyldte kriteriet om sammenlignelighed. Det er efter min opfattelse af afgørende betydning, at Nederlandene altid fritog »indgående« overskud fra datterselskaber i udlandet fra beskatning. Dvs. at fordelingen af beskatningskompetencen mellem Nederlandene og datterselskabernes hjemstater var foretaget således, at beskatningsretten til de udenlandske datterselskabers overskud helt og holdent tilfaldt kildestaten. Jeg mener derfor, at det vil være helt i overensstemmelse med denne fordeling af kompetencen, at Nederlandene henfører det nederlandske moderselskabs udgifter i forbindelse med erhvervelsen af det skattefrie overskud i de udenlandske datterselskaber, til den medlemsstat, hvor datterselskaberne er hjemmehørende. Det forekommer med andre ord klart, at et

64. Jeg skal herved tilføje, at *Bosal*-dommen i princippet også indebærer, at — de samme — udgifter ligeledes vil kunne fradrages i datterselskabets hjemstat. Det må formodes, at Domstolen ikke ønskede at tillade »dobbeltdrdrag«, men dommen afklarer ikke, hvilken af de to stater — moderselskabets eller datterselskabets hjemstat — der har den primære beskatningsret i forbindelse med dette fradrag for udgifter. Dette var faktisk, hvad Hoge Raad ønskede oplyst med det andet af de spørgsmål, den forelagde i sagen, men dette spørgsmål besvarede Domstolen ikke udtrykkeligt. Jeg skal alene her bemærke, at fællesskabsretten som allerede nævnt ikke giver hjemmel til at fastlægge

62 — Nævnt ovenfor i fodnote 3.

63 — Nævnt ovenfor i fodnote 36.

beskatningskompetencen og den primære beskatningsret⁶⁴.

65. Som et særskilt punkt skal jeg understrege, at Domstolen — med hensyn til selskabsbeskatning — i Marks & Spencer-dommen tog et forbehold vedrørende princippet om, at hjemstater skal behandle hjemmehørende selskabers indtægter fra kilder i udlandet i overensstemmelse med måden, hvorpå de har fordelt beskatningsgrundlaget. Domstolen fastslog, at en hjemstat i særlige tilfælde, hvor det er helt umuligt for datterselskaber, som er hjemmehørende i en anden medlemsstat, at fradrage deres underskud, skal indrømme koncernlempelse for sådanne underskud, selv om hjemstaten i alle andre henseender ikke har beskatningskompetence med hensyn til disse datterselskaber⁶⁵. Domstolen begrundede denne undtagelse med, at en nægtelse af at indrømme koncernlempelse for underskud under sådanne omstændigheder ville gå »ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det væsentlige« i det forfulgte mål, nemlig at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen⁶⁶. Uanset hvad der ligger

bag denne undtagelse, må den efter min opfattelse anvendes yderst forsigtigt. Den virker asymmetrisk, idet den på den ene side giver mulighed for fradrag i tilfælde, hvor en kildestats skattelovgivning medfører underskud for datterselskaber, mens ekstraordinære overskud i datterselskaber, der er undergivet et mere fordelagtigt skattesystem, på den anden side ikke beskattes i hjemstaten. Slutresultatet kan blive, at Domstolen gennem denne undtagelse har skabt endnu en skævhed i forholdet mellem de nationale skattesystemer og dermed yderligere fordrejet vilkårene for udøvelsen af etableringsfriheden og for de frie kapitalbevægelser inden for Fællesskabet. Udtrykt på en lidt anden måde kan jeg ikke se nogen grund til, at selskaber, som vælger at flytte deres aktiviteter til en anden medlemsstat — og som har fuldt kendskab til den lokale skattelovgivning — skal indrømmes en særdeles selektivt virkende og fordrejende skattelempelse i hjemstaten i tilfælde, hvor deres virksomhed i kildestaten har givet underskud, som ikke kan fradrages i denne stat.

64 — Jeg kan i øvrigt vanskeligt indse, hvorledes dommen i sagen *Metalgesellschaft m.H.* (nævnt ovenfor i fodnote 3) skulle være relevant for *Bosal*-sagen (nævnt ovenfor i fodnote 59). I dommen i førstnævnte sag fastslog Domstolen nærmere bestemt, at koncerner med et ikke-hjemmehørende moderselskab ikke kunne nægtes adgang til en sambeskatningsordning, som koncerner med et hjemmehørende moderselskab kunne benytte, og som indebærer, at britiske datterselskaber ikke skulle betale den ACT-skat, som de ellers skulle betale af udbyttebetalinger til deres moderselskab. I denne sag var det som udgangspunkt Det Forenede Kongerige, som havde beskatningsretten til britiske datterselskabers overskud, og Det Forenede Kongerige havde derfor ved udøvelsen af sin beskatningsbeføjelse pligt til at indrømme alle hjemmehørende datterselskaber de samme fordele, uanset deres moderselskabs hjemsted. I denne henseende kan sagen ses som den modsatte situation af den, som forelå i *Bosal*-sagen, hvor Nederlandene, som hjemstat for moderselskabet, havde valgt ikke at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til ikke-hjemmehørende datterselskabers overskud.

65 — Marks & Spencer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 4, præmis 55 og 56.

66 — *Ibid.*

ii) Kildestatens forpligtelser i henhold til artikel 43 EF

66. Eftersom kildestater kun har beskatningsret til den indkomst, som er indtjent af den ikke-hjemmehørende person inden for kildestatens jurisdiktion, er deres forpligtelser i henhold til artikel 43 EF mere

begrænsede. Der er i det væsentlige tale om en forpligtelse til at behandle alle ikke-hjemmehørende personer på tilsvarende måde som hjemmehørende personer (forbud mod forskelsbehandling), for så vidt som disse ikke-hjemmehørende henhører under deres skattejurisdiktion (idet der er forskelle i beskatningskompetencen med hensyn til hjemmehørende og ikke-hjemmehørende personer).

67. Hvad angår selskabsbeskatning er denne forpligtelse blevet anset for bl.a. at indebære følgende:

- Skattemæssige fordele, som indrømmes hjemmehørende selskaber, herunder fordele, der er hjemlet ved dobbeltbeskatningsoverenskomster⁶⁷, skal på de samme betingelser indrømmes ikke-hjemmehørende selskabers filialer (faste driftssteder), såfremt disse filialer i andre henseender er selskabsskattepligtige på samme betingelser som dem, der gælder for hjemmehørende selskaber⁶⁸. Således har ikke-hjemmehørende selskabers filialer f.eks. ret til skattegodtgørelse for udbytte, såfremt udbyttmodtageren er skattepligtig af udbyttet på samme vilkår som hjemmehørende selskaber⁶⁹.
- Desuden kan en kildestat, som har beskatningskompetence med hensyn til en udenlandsk filial, ikke anvende en højere selskabsskattesats på denne filial, end den anvender på hjemmehørende selskaber⁷⁰.
- En kildestat kan heller ikke anvende f.eks. minimumskrav til kapitalsituationen (regler om tynd kapitalisering) på udgående rentebetalinger vedrørende et lån, som en kontrollerende, ikke-hjemmehørende selskabsdeltager har ydet et hjemmehørende datterselskab, hvis et sådant krav ikke gælder for indenlandske rentebetalinger, medmindre dette er begrundet⁷¹.
- Domstolen har omvendt fastslået, at det ikke er i strid med traktaten, at en kildestat ved opgørelsen af ikke-hjemmehørendes skattepligtige indkomst alene medregner overskud og underskud, der hidrører fra disses virksomhed i kildestaten, og ikke f.eks. underskud, de har haft i hjemstaten⁷².

67 — Saint-Gobain ZN-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 35.

68 — Dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, »avoir fiscal«-dommen, Sml. s. 273, og af 13.7.1993, sag C-330/91, Commerzbank, Sml. I, s. 4017 (en filial af et ikke-hjemmehørende selskab havde ret til samme rente af tilbagebetalt overskydende skat), samt Futura Participations og Singer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36 (en filial af et ikke-hjemmehørende selskab skulle have samme muligheder for fremførsel af underskud).

69 — »Avoir fiscal«-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 68.

70 — Dommen i sagen Royal Bank of Scotland, nævnt ovenfor i fodnote 37.

71 — Dom af 12.12.2002, sag C-324/00, Lankhorst-Hohorst, Sml. I, s. 11779, og den verserende sag C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (EUT 2005 C 57, s. 20).

72 — Futura Participations og Singer-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36, præmis 21.

- Kildestater må endvidere ikke pålægge udenlandske selskaber, der udøver virksomhed på deres område, uforholdsmæssigt byrdefulde administrative eller regnskabsmæssige krav (dvs. krav, som ikke blot kan tilskrives det forhold, at skatteforvaltningerne er nationale) og ikke forlange sådanne krav opfyldt som betingelse for opnåelse af en skattemæssig fordel vedrørende indkomst i kildestaten⁷³.

nyligt har fastslået i Bouanich-dommen, skal der herved også tages hensyn til virkningerne af eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster i det omhandlede tilfælde⁷⁷. Derimod kan kildestater i princippet nægte at indrømme ikke-hjemmehørende sådanne personlige skattemæssige fordele, som indrømmes hjemmehørende, da det i henhold til international skatteret er hjemstaten, der skal tage hensyn til personlige forhold ved indkomstbeskatningen af fysiske personer⁷⁸.

68. Hvad angår indkomstbeskatning af fysiske personer indebærer det omhandlede princip bl.a. følgende:

- Kildestater må ikke sondre mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende ved indrømmelsen af indkomstafhængige fradrag i indkomstskatten, som »umiddelbart hænger sammen med«⁷⁴ den virksomhed, der har givet anledning til den indkomst, der er skattepligtig i kildestaten (f.eks. udgifter til erhvervelse af indkomsten)⁷⁵. Det er i denne forbindelse virkningen af de forskellige regler og ikke deres form, der er afgørende⁷⁶. Som Domstolen

- Domstolen har dog fastsat en undtagelse til dette princip, således forstået at en kildestat kan være nødt til at »optræde« som hjemstat og tage hensyn til de personlige forhold, når mindst 90% af en persons indkomst er indtjent og undergivet beskatning i kildestaten⁷⁹. Baggrunden for denne undtagelse er ønsket om at undgå tilfælde, hvor en skatteydere indkomst i hjemstaten ikke er tilstrækkelig stor til, at denne kan tage hans personlige forhold i betragtning, således at der ikke i nogen af de berørte stater tages hensyn til disse. Uanset hvilken grænse i procent der gælder som kriterium for, om undta-

73 — Dom af 28.4.1998, sag C-118/96, *Safir*, Sml. I, s. 1897, og *Futura Participations* og *Singer*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36.

74 — *Gerritse*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 27.

75 — *Gerritse*-dommen og *Schumacker*-dommen, begge nævnt ovenfor i fodnote 48. Jf. også *Asscher*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 56 (der må ikke anvendes en højere skattesats for ikke-hjemmehørende), og dom af 11.8.1995, sag C-80/94, *Wielockx*, Sml. I, s. 2493 (kildestater skal tillade, at ikke-hjemmehørende personer, på samme vilkår som hjemmehørende personer, fradrager pensionsbidrag i indkomst, der er indtjent på kildestatens område, medmindre hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen kan påberåbes).

76 — *Gerritse*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 54.

77 — Dom af 19.1.2006, sag C-265/04, Sml. I, s. 923, præmis 51-55.

78 — Jf. f.eks. dommen i sagen D., nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 38 (vedrørende formueskat).

79 — *Schumacker*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, dommen i sagen D., nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 30, dom af 1.7.2004, sag C-169/03, *Wallentin*, Sml. I, s. 6443, *Wielockx*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 75, præmis 22, og *Gschwind*-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 56.

gelsen finder anvendelse, er det efter min opfattelse afgørende, at skatteyderens personlige forhold ellers ikke kan tages i betragtning⁸⁰.

69. Kildestatens forpligtelse til ikke at udøve forskelsbehandling indebærer endvidere, at en kildestat, som vælger at lempe økonomisk dobbeltbeskatning i indlandet for hjemmehørende (f.eks. i forbindelse med beskatning af udbytte), også skal indrømme ikke-hjemmehørende en sådan lempelse, i det omfang de bliver ramt af en tilsvarende økonomisk dobbeltbeskatning i indlandet på grund af statens udøvelse af sin beskatningskompetence med hensyn til dem (f.eks. når kildestaten først selskabsbeskatter overskud og dernæst indkomstbeskatter det udloddede overskud). Dette følger af princippet om, at kildestaten skal indrømme ikke-hjemmehørende skattemæssige fordele, som svarer til dem, den indrømmer hjemmehørende, for så vidt som den i øvrigt udøver en tilsvarende beskatningskompetence med hensyn til begge grupper⁸¹.

70. En medlemsstat kan imidlertid vælge at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, der følger

af traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, ved hjælp af dobbeltbeskatningsoverenskomster. Således har f.eks. en kildestat, hvor ikke-hjemmehørende og hjemmehørende udsættes for den samme økonomiske dobbeltbeskatning i indlandet, efter min opfattelse mulighed for via en dobbeltbeskatningsoverenskomst at give ikke-hjemmehørende den samme dobbeltbeskatningslempelse som hjemmehørende. I et sådant tilfælde skal omfanget af den dobbeltbeskatningslempelse, som indrømmes ikke-hjemmehørende, imidlertid svare til den, der indrømmes hjemmehørende. Jeg kan herved tilslutte mig det synspunkt, som Domstolen anlagde i Bouanich-dommen, hvorefter det i tilfælde, hvor en stat udøver den samme beskatningsmæssige kompetence med hensyn til ikke-hjemmehørende og hjemmehørende aktionærer, tilkommer den nationale ret, under hensyntagen til den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, at tage stilling til, om hjemmehørende behandles mere fordelagtigt end ikke-hjemmehørende⁸².

71. Ved vurderingen af, om medlemsstaterne overholder traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, mener jeg, at der af to grunde bør tages hensyn til virkningerne af dobbeltbeskatningsoverenskomster. For det første kan medlemsstaterne som tidligere nævnt både frit fordele beskatningskompetencen og fastlægge, hvem der har den primære beskatningsret. I et tilfælde som det ovenfor beskrevne kan en kildestat, hvor

80 — Jf. f.eks. Gschwind-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 56, præmis 29, og De Groot-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 101. Den pligt, som undtagelsesvis består for kildestaten til at tage de personlige forhold i betragtning, gælder også med hensyn til formueskat, der er en anden direkte beskatning, der opkræves i forhold til den skattepligtiges skatteevne, jf. dommen i sagen D., nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 31-34. Jf. endvidere generaladvokat Légers forslag til afgørelse af 1.3.2005 i Ritter-Coulais-sagen (dom af 21.2.2006, sag C-152/03, Sml. I, s. 1711, på s. 1713), hvori der argumenteres for, at undtagelsen ud over »typiske« fordele i tilknytning til personlige forhold også bør gælde med hensyn til fradrag af tab, der er lidt i hjemstaten ved udlejning og bortforpagtning.

81 — Jf. de i fodnote 67 og 68 ovenfor nævnte domme.

82 — Nævnt ovenfor i fodnote 77, præmis 51.

udbytte bliver økonomisk dobbeltbeskattet, således via en dobbeltbeskatningsoverenskomst sikre, at hjemstaten lempet dobbeltbeskatningen. Manglende hensyntagen til virkningerne af en dobbeltbeskatningsoverenskomst i en konkret situation vil for det andet svare til at ignorere de økonomiske realiteter bag den pågældende skattepligtige persons aktiviteter og incitamenter i en grænseoverskridende sammenhæng. Det vil med andre ord kunne føre til en fordrejning af den faktiske virkning af kombinationen af hjemstatens og kildestatens forpligtelser for denne skattepligtige person. Jeg skal understrege, at kildestaten i en sådan situation som led i sine forpligtelser i henhold til traktaten skal sikre, at dette resultat er nået. En tilsidesættelse af denne forpligtelse ville f.eks. ikke kunne begrundes med, at hjemstaten har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved ikke at lempe den pågældende økonomiske dobbeltbeskatning⁸³.

72. Mere generelt mener jeg, at de forpligtelser, som tilsammen påhviler hjemstaten og kildestaten i henhold til bestemmelserne om fri bevægelighed, retteligt skal betragtes som en helhed eller som udtryk for en form for ligevægt. Hvis en erhvervsdrivendes situation kun undersøges i relation til en af disse stater — og uden hensyntagen til den anden stats forpligtelser i henhold til artikel 43 EF — kan resultatet blive et skævt og misvisende billede, der ikke afspejler den økonomiske virkelighed, som den erhvervsdrivende befinder sig i.

83 — Jeg skal herved bemærke, at EFTA-Domstolen har anlagt et andet synspunkt i dommen af 23.11.2004 i sagen Fokus Bank mod Norge (sag E-1/04). I denne sag skulle der bl.a. tages stilling til foreneligheden med bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser (EØS-aftalens artikel 40, svarende til artikel 56 EF) af en norsk lovgivning, hvorefter selskabsoverskud først blev selskabsbeskattet og dernæst, når det blev udloddet som udbytte til 1) hjemmehørende aktionærer, blev indkomstbeskattet (idet aktionærer med bopæl i Norge blev indrømmet et fuldstændigt skattefradrag med hensyn til udbyttet for at forhindre økonomisk dobbeltbeskatning heraf), og når det blev udloddet til 2) ikke-hjemmehørende aktionærer, blev pålagt en kildebeskatning på 15%. I henhold til den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst gav denne kildebeskatning på 15% imidlertid nedslag i skat, som blev opkrævet i hjemstaten. EFTA-Domstolen fandt, at denne bestemmelse var i strid med princippet om de frie kapitalbevægelser, og den tilstillede herved beskatning af udgående udbytte (kildestatsbeskatning) med beskatning af indgående udbytte (hjemstatsbeskatning). EFTA-Domstolen henviste i denne forbindelse til Domstolens dom i Lenz-sagen og i Manninen-sagen (præmis 30) og udtalte, at en kildestat som udgangspunkt ikke kan henholde sig til bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst med henblik på at afhjælpe dobbeltbeskatning i kildestaten (præmis 37). Af de tidligere anførte grunde er jeg ikke enig i denne vurdering.

73. Jeg skal endelig tilføje, at selv om en skatteregel i en medlemsstat i princippet er omfattet af forbuddet i artikel 43 EF (som udtryk for forskelsbehandling eller en »egentlig« hindring), kan den muligvis være begrundet i f.eks. hensynet til at sikre sammenhængen i de nationale beskatningsordninger⁸⁴ og behovet for at forhindre misbrug⁸⁵.

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

85 — Jf. f.eks. Lankhorst-Hohorst-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 71, og ICI-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 36.

d) Princippernes anvendelse i denne sag

74. Den forelæggende ret ønsker med spørgsmålet nærmere oplyst, om det forhold, at Det Forenede Kongerige ikke har ydet skattegodtgørelse med hensyn til »udgående« udbytte betalt af et hjemmehørende datterselskab til et ikke-hjemmehørende moderselskab, udgør en hindring for det ikke-hjemmehørende moderselskabs frihed til at etablere et datterselskab i Det Forenede Kongerige, når Det Forenede Kongerige har indrømmet fuld skattegodtgørelse med hensyn til udbytte betalt af hjemmehørende selskaber til hjemmehørende individuelle aktionærer og, når en bestemmelse herom fandtes i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, til individuelle aktionærer hjemmehørende i tredjelande og andre medlemsstater (med fradrag af skat som fastsat i den pågældende overenskomst).

75. For at kunne besvare dette spørgsmål skal jeg først foretage en præcisering. Spørgsmålet er ikke, om Det Forenede Kongerige burde have ydet ikke-hjemmehørende moderselskaber til hjemmehørende datterselskaber den samme skattegodtgørelse, som den ydede hjemmehørende moderselskaber til hjemmehørende datterselskaber. Spørgsmålet vedrører altså ikke det forhold, at en selskabsdeltager, der var hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, blev indrømmet en skattegodtgørelse svarende til den ACT-skate, som dets datterselskab i Det Forenede Kongerige havde betalt (det første »niveau« i lempelsen af den

økonomiske dobbeltbeskatning i det britiske system). Sagsøgerne i prøvesagen har derimod anført, at individuelle aktionærer i ikke-hjemmehørende moderselskaber burde have fået den samme skattegodtgørelse som individuelle aktionærer i hjemmehørende moderselskaber. Spørgsmålet vedrører således det forhold, at individuelle aktionærer i et hjemmehørende selskab, for selskabsskat, som allerede var betalt af udbyttet, blev indrømmet en skattegodtgørelse, som kunne modregnes i deres indkomstskattetilsvaret eller udbetales til dem kontant, hvis godtgørelsen oversteg skattetilsvaret (det andet »niveau« i lempelsen af den økonomiske dobbeltbeskatning i det britiske system).

76. Sagsøgerne i prøvesagen har med andre ord gjort gældende, at individuelle aktionærer i et ikke-hjemmehørende moderselskab — som ikke modtog skattegodtgørelse i Det Forenede Kongerige (undtagen i medfør af visse dobbeltbeskatningsoverenskomster) — burde have haft ret til den samme skattegodtgørelse for britisk selskabsskat af udbytte indtjent i britiske datterselskaber som individuelle aktionærer i et hjemmehørende moderselskab — som modtog en godtgørelse i Det Forenede Kongerige, der i realiteten neutraliserede deres indkomstskattetilsvaret i Det Forenede Kongerige. Argu-

mentet er således baseret på en sammenligning af hjemmehørende og ikke-hjemmehørende moderselskaber med hensyn til den skattemæssige behandling af deres individuelle aktionærer i Det Forenede Kongerige.

mehørende, er det muligt, at den samlede skattebyrde på overskud, der udloddes af et datterselskab i Det Forenede Kongerige gennem et moderselskab uden for Det Forenede Kongerige, kan blive større end den samlede skattebyrde på overskud, der udloddes af et datterselskab i Det Forenede Kongerige gennem et moderselskab i Det Forenede Kongerige⁸⁶.

77. Sagsøgerne i prøvesagen har anført, at den forskellige behandling af individuelle aktionærer stiller ikke-hjemmehørende moderselskaber med et hjemmehørende datterselskab ringere end hjemmehørende moderselskaber med et hjemmehørende datterselskab. Sagsøgerne i prøvesagen har understreget, at det britiske system indebærer, at den samlede skattebyrde med hensyn til overskud, der udloddes gennem et moderselskab i Det Forenede Kongerige, bliver mindre, fordi den økonomiske dobbeltbeskatning fjernes eller lempes, hvorimod dette ikke sker, når der er tale om overskud (i selskaber i Det Forenede Kongerige), der udloddes gennem et moderselskab uden for Det Forenede Kongerige. Dette kan efter deres opfattelse gøre det mere attraktivt at investere i et britisk moderselskab end i et ikke-britisk moderselskab, da det pågældende moderselskab ikke vil skulle »forhøje« udbyttebetalingerne for at kompensere for den højere samlede skattebyrde i det sidstnævnte tilfælde. Denne ulempe for moderselskaber uden for Det Forenede Kongerige kan efter sagsøgernes opfattelse også afholde et sådant selskab fra at etablere et datterselskab i Det Forenede Kongerige.

79. Det relevante spørgsmål i denne sammenhæng er imidlertid, om denne mulige ulempe for moderselskaber uden for Det Forenede Kongerige følger af britiske bestemmelser, som udgør en egentlig hindring for etableringsfriheden i artikel 43 EF's forstand.

80. Efter min opfattelse er det klart, at dette ikke er tilfældet. En sådan ulempe vil, når den opstår, være det perfekte eksempel på det, som jeg tidligere har kaldt en kvasirestriktion, som skyldes forskellene mellem skattesystemerne og fordelingen af beskatningskompetencen. Ulempen vil ikke følge af, at Det Forenede Kongerige ved anvendelsen af sine egne skatteregler forskelsbehandler skattepligtige, som er underlagt Det Forenede Kongeriges skattejurisdiktion. Når et datterselskab i Det Forenede Kongerige udlodder overskud til individuelle aktionærer

78. Afhængigt af skattesystemet i det land, hvor det ikke-britiske moderselskab er hjem-

86 — Hvis den pågældende stat f.eks. valgte ikke (fuldstændigt) at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, ville den samlede skattebyrde på overskud udloddet af et britisk datterselskab til et ikke-britisk moderselskab blive større end skattebyrden på overskud udloddet af et britisk datterselskab til et britisk moderselskab.

i Det Forenede Kongerige gennem et moderselskab i Det Forenede Kongerige, foretager Det Forenede Kongerige hjemstatsbeskatning (globalbeskatning) på alle tre trin. Ved udøvelsen af denne beskatningskompetence har Det Forenede Kongerige som allerede nævnt valgt at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udlodninger af overskud i datterselskaber ved a) at indrømme det britiske moderselskab en skattegodtgørelse, således at der kun betales ACT-skat af sådanne overskud én gang, og b) at indrømme aktionærer i Det Forenede Kongerige en skattegodtgørelse, som udligner hele eller en del af deres indkomstskattetilsvær i Det Forenede Kongerige. Når et datterselskab i Det Forenede Kongerige udlodder overskud til en individuel aktionær gennem et moderselskab uden for Det Forenede Kongerige, foretager Det Forenede Kongerige derimod i princippet kildestatsbeskatning (territorialbeskatning).

81. Denne forskel i karakteren af beskatningskompetencen skyldes måden, hvorpå staterne i overensstemmelse med international skatteret har valgt at fordele beskatningsretten ved udøvelsen af deres kompetence.

82. I det sidstnævnte tilfælde opkræver Det Forenede Kongerige faktisk kun skat én gang af overskuddet fra Det Forenede Kongerige, nemlig i form af ACT-skat opkrævet hos det britiske datterselskab ved udlodning af overskud. Det britiske skattesystem bevirkede, at udgående udbytte ikke blev beskattet endnu en gang ved opkrævning af indkomstskat,

medmindre udbyttebetalingerne udløste en skattegodtgørelse i Det Forenede Kongerige.

83. Udgående udbytte blev således behandlet på nøjagtigt samme måde som indenlandsk udbytte, hvis det var undergivet britisk beskatningskompetence. I begge tilfælde udløste udbyttebetalingen først et ACT-skattetilsvær. Indenlandsk udbytte blev i princippet indkomstbeskattet hos aktionærer, men Det Forenede Kongerige ydede en skattegodtgørelse, som helt eller delvist udlignede dette indkomstskattetilsvær. Udgående udbytte skulle imidlertid ikke indkomstbeskattes i Det Forenede Kongerige, medmindre andet var bestemt i en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Der var derfor ikke noget indkomstskattetilsvær i Det Forenede Kongerige at udligne med en skattegodtgørelse.

84. Det Forenede Kongeriges beskatningsret til sådanne udbytter bestod kort sagt i beføjelsen til at opkræve ACT-skat, og denne beføjelse udøvede Det Forenede Kongerige uden forskelsbehandling og dermed i overensstemmelse med sine forpligtelser i henhold til artikel 43 EF.

85. Det er muligt, at overskud fra Det Forenede Kongerige kunne blive beskattet

på ny i det ikke-britiske moderselskabs hjemstat (økonomisk dobbeltbeskatning) og i den individuelle aktionærs bopælsstat (økonomisk tredobbelt beskatning). Som anført ovenfor følger dette imidlertid af forrangsbestemmelserne i den internationale skatteret, at det som udgangspunkt er Det Forenede Kongerige, der har den primære beskatningsret til overskud i britiske selskaber.

86. Til gengæld kan det ikke-britiske moderselskabs hjemstat vælge at lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af overskuddet fra Det Forenede Kongerige. I forbindelse med udøvelsen af denne beføjelse som hjemstat pålægger artikel 43 EF som nævnt den pågældende stat en forpligtelse til ikke at behandle denne udenlandske indkomst og indenlandsk indkomst forskelligt. Tilsvarende er det på aktionærniveau, i overensstemmelse med Domstolens dom i Manninen-sagen⁸⁷, aktionærens bopælsstat, der — såfremt den ønsker det — lempet den økonomiske dobbelte (eller tredobbelte) beskatning af det modtagne udbytte. Ved udøvelsen af denne kompetence påhviler der som nævnt den pågældende stat en forpligtelse i henhold til artikel 43 EF til ikke at behandle udenlandsk og indenlandsk indkomst forskelligt. I det omfang de ikke-britiske moderselskaber i denne sag har aktionærer, som er bosiddende i Det Forenede Kongerige, er Det Forenede Kongerige

naturligvis i overensstemmelse med Manninen-dommen undergivet denne forpligtelse til ikke at udøve forskelsbehandling. Dette er ikke blevet bestridt, og spørgsmålet er ikke genstand for den præjudicielle forelæggelse.

87. Med hensyn til udgående udbytte, som var omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, fremgår det imidlertid klart af de oplysninger, som er blevet forelagt Domstolen i sagen, at Det Forenede Kongerige i visse tilfælde i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne bevarede retten til at indkomstbeskatte dette udbytte (med en begrænset sats). Tilsvarende havde den udbyttmodtagende individuelle aktionær i visse tilfælde ret til fuld eller delvis skattegodtgørelse. Det Forenede Kongerige har anført, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den britiske indkomstskattesats, hvormed dette udbytte blev beskattet, og (omfanget af) retten til skattegodtgørelse.

88. Jeg skal herved gentage, at den forpligtelse, der påhviler Det Forenede Kongerige som kildestat med hensyn til udgående udbytte som allerede anført består i, at det — i det omfang det udøver beskatningskompetence med hensyn til ikke-hjemmehørendes indkomst — skal behandle denne indkomst på tilsvarende måde som hjemmehørendes indkomst. Med andre ord skal Det Forenede Kongerige, i det omfang der opkræves britisk indkomstskat af udbytte, der udloddes til ikke-hjemmehørende, sikre, at disse ikke-hjemmehørende — også hvad angår skattegodtgørelser — behandles på tilsvarende måde, som hjemmehørende, der også indkomstbeskattes i Det Forenede

87 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

Kongerige, ville blive behandlet. Omfanget af Det Forenede Kongeriges forpligtelse skal altså afspejle den fordeling af beskatningskompetencen og beskatningsgrundlaget, som følger af den relevante bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomst. Som det fremgår af Domstolens dom i Bouanich-sagen, tilkommer det den nationale ret i de konkrete sager at afgøre, om denne forpligtelse, i lyset af bestemmelserne i den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst, er opfyldt⁸⁸.

telse ville ikke kunne begrundes med, at hjemstaten har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten ved ikke at lempe den pågældende økonomiske dobbeltbeskatning.

90. Som nævnt har denne argumentation den samme gyldighed og fører til det samme resultat ved undersøgelsen af den britiske lovgivnings forenelighed med artikel 56 EF.

89. Jeg skal tilføje, at Det Forenede Kongerige efter min opfattelse allerede må anses for at have opfyldt sine forpligtelser i henhold til artikel 43 EF, såfremt det kan godtgøre, at det af selve den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst følger, at det er selskabsdeltagerens eller den individuelle aktionærs hjemstat, som skal lempe den økonomiske dobbeltbeskatning som følge af pålæggelsen af ACT-skat og britisk indkomstskat. Dette følger som allerede nævnt af det forhold, at medlemsstaterne indbyrdes frit kan fordele beskatningskompetencen og den primære beskatningsret, samt af nødvendigheden af at tage hensyn til den grænseoverskridende økonomiske virkelighed, hvori den skattepligtige befinder sig. Som allerede nævnt hører det til Det Forenede Kongeriges forpligtelser i henhold til artikel 43 EF at sikre, at dette resultat er nået, og en tilsidesættelse af denne forplig-

91. På denne baggrund bør spørgsmål 1 a) besvares med, at i en situation, hvor Det Forenede Kongerige i medfør af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede yder fuld skattegodtgørelse for udbytte, som betales af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til individuelle aktionærer, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, er Det Forenede Kongerige ikke i henhold til artikel 43 EF eller 56 EF forpligtet til også at yde fuld eller delvis skattegodtgørelse for udgående udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, udbetaler til et moderselskab, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, når dette udbytte ikke indkomstbeskattes i Det Forenede Kongerige. I det omfang Det Forenede Kongerige udøver sin kompetence i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst til at opkræve britisk indkomstskat af udbyttebetalinger til ikke-hjemmehørende, skal Det Forenede Kongerige imidlertid sikre, at disse ikke-hjemmehørende — også hvad angår skattegodtgørelser — behandles på tilsvarende måde, som hjemmehørende, der også

88 — Jf. Bouanich-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 77, præmis 54 og 55.

indkomstbeskattes i Det Forenede Kongerige, ville blive behandlet.

andre medlemsstater »mestbegunstigelsesbehandling«.

B — Spørgsmål 1 b)

92. Med spørgsmål 1 b) ønsker den nationale ret oplyst, om det er i strid med artikel 43 EF eller 56 EF, at en medlemsstat, som f.eks. Det Forenede Kongerige, anvender en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter et moderselskab, der er hjemmehørende i en bestemt medlemsstat (eksempelvis Nederlandene), gives ret til delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte, men ikke giver et moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (eksempelvis Tyskland), en sådan ret, når der ikke foreligger nogen bestemmelse om delvis skattegodtgørelse i dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Tyskland.

93. Dette spørgsmål er nærmere bestemt, om traktatens bestemmelser om fri bevægelighed, og herunder navnlig princippet om forbud mod forskelsbehandling, pålægger medlemsstaterne en forpligtelse til at udstrække de fordele, som den i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indrømmer hjemmehørende i én medlemsstat, til hjemmehørende i andre medlemsstater. Spørgsmålet er med andre ord, om en medlemsstat i Det Forenede Kongeriges situation skal indrømme hjemmehørende i

94. Domstolen har senest behandlet dette spørgsmål i dommen i sagen D⁸⁹. Denne sag vedrørte en i Tyskland hjemmehørende person, D., som havde en formue, hvoraf 10% bestod af fast ejendom beliggende i Nederlandene. Nederlandene formuebeskattede disse 10%, men afslog at indrømme D. det bundfradrag i forbindelse med formuebeskatning, som personer hjemmehørende i Nederlandene havde ret til, og som også personer hjemmehørende i Belgien blev indrømmet i henhold til den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst. D. gjorde bl.a. gældende, at denne forskellige behandling af belgiske og tyske hjemmehørende udgjorde forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 56 EF, og at Nederlandene derfor skulle indrømme ham et tilsvarende bundfradrag. Domstolen forkastede dette argument og anførte herved, at ikke-hjemmehørende, som er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, ikke befinder sig i en situation, der kan sammenlignes med situationen for en ikke-hjemmehørende, som ikke er omfattet af denne overenskomst. Der var derfor ikke tale om diskrimination af de to kategorier af skattepligtige. Til støtte for denne konklusion fremførte Domstolen tre hovedargumenter. Domstolen bemærkede for det første, at dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Belgien og Nederlandene er udtryk for en fordeling af beskatningskompetencen mellem disse to medlemsstater⁹⁰. For det andet var den omstændighed, at de »gensidige rettigheder og forpligtelser«, som følger af dobbeltbeskatningsoverenskomster, kun fin-

89 — Nævnt ovenfor i fodnote 48.

90 — Dommen i sagen D., nævnt ovenfor i fodnote 48, præmis 60.

der anvendelse på personer bosiddende i en af de to kontraherende medlemsstater, »en naturlig følge af bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster«. For det tredje kunne en gensidigt forpligtende bestemmelse — som f.eks. den i sagen omhandlede bestemmelse, hvorefter hjemmehørende i Belgien har ret til det nederlandske bundfradrag — efter Domstolens opfattelse ikke anses for en fordel, der kan isoleres fra resten af den belgisk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet den derimod er »en del af overenskomsten« og bidrager til dens »overordnede balance«.

95. Denne argumentation, som jeg er enig i, gælder i lige så høj grad for den situation, som spørgsmål 1 b) vedrører. I det eksempel, som den nationale ret anfører, kan situationen for et nederlandsk moderselskab, der i medfør af den nederlandsk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst modtager en delvis skattegodtgørelse fra Det Forenede Kongerige, ikke med rette sammenlignes med situationen for et tysk moderselskab, som ikke modtager nogen skattegodtgørelse. Jeg skal understrege, således som også Domstolen gjorde det i dommen i sagen D., at hver enkelt dobbeltbeskatningsoverenskomst indeholder en specifik fordeling af beskatningskompetencen og den primære beskatningsret mellem de kontraherende stater⁹¹. Denne fordeling er udtryk for en overordnet balance, der er forhandlet som en helhed og

indbyrdes under hensyntagen til de særlige træk ved de pågældende to nationale skattesystemer og økonomier, i overensstemmelse med medlemsstaternes kompetence og som udtrykkeligt fastsat i artikel 293 EF. Forskellene i den ligevægt, man når frem til efter sådanne bilaterale forhandlinger, afspejler de nationale skattesystemers og økonomiers forskelligartethed — også, som bemærket ovenfor, inden for EU. Ikke-hjemmehørende personer, som er omfattet af forskellige dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvori balancen med hensyn til beskatningskompetence og forrangsbestemmelser ikke er den samme, kan ikke anses for at befinde sig i sammenlignelige situationer. Som jeg allerede har redegjort for, er forskellig behandling, der alene skyldes medlemsstaternes fordeling af beskatningskompetencen eller deres forrangsbestemmelser, ikke omfattet af anvendelsesområdet for hverken artikel 43 EF eller artikel 56 EF. En kildestats forpligtelser i forhold til ikke-hjemmehørende består i, at den — for så vidt som den udøver sin beskatningskompetence — skal behandle disse på tilsvarende måde som hjemmehørende.

96. På denne baggrund bør spørgsmål 1 b) efter min opfattelse besvares med, at det ikke er i strid med artikel 43 EF eller 56 EF, at en medlemsstat, som f.eks. Det Forenede Kongerige, anvender en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter et moderselskab, der er hjemmehørende i en bestemt medlemsstat (eksempelvis Nederlandene), gives ret til delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte, men ikke giver et

⁹¹ — Jf. analogt generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse i Gilly-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 47, hvori generaladvokaten bemærkede, at »[f]ormålet med en dobbeltbeskatningsoverenskomst er at undgå, at indtægter, der allerede er blevet beskattet af en af de kontraherende stater, beskattes på ny i den anden. Det er naturligvis ikke at give sikkerhed for, at den beskatning, som den skattepligtige person udsættes for i en af de kontraherende stater, ikke — uanset hvor indkomsten er erhvervet, og uanset hvem der udbetaler den — er højere end den, han ville være undergivet i den anden kontraherende stat« (punkt 66).

moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (eksempelvis Tyskland), en sådan ret, når dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Tyskland ikke indeholder bestemmelse om delvis skattegodtgørelse.

C — Spørgsmål 1 c) og d)

97. Med spørgsmål 1 c) ønsker den nationale ret oplyst, om det er i strid med artikel 43 EF eller 56 EF, at Det Forenede Kongerige ved anvendelsen af sine dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke giver selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene, ret til delvis skattegodtgørelse, hvis de kontrolleres af en hjemmehørende i Tyskland, men yder delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte til i) selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene og kontrolleres af en anden person, der er hjemmehørende i Nederlandene, ii) selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene og kontrolleres af en person, der er hjemmehørende i en medlemsstat, f.eks. Italien, når en bestemmelse i den italiensk-nederlandsk dobbeltbeskatningsoverenskomst giver ret til delvis skattegodtgørelse, eller iii) selskaber, der er hjemmehørende i Italien, uanset hvem der kontrollerer dem. Med spørgsmål 1 d) ønsker den nationale ret oplyst, om det ville have betydning for besvarelsen af spørgsmål 1 c), hvis der var tale om et i Nederlandene hjemmehørende selskab, der var kontrolleret, ikke af en hjemmehørende i Tyskland, men af en hjemmehørende i et tredjeland.

98. Disse spørgsmål vedrører nærmere bestemt foreneligheden med artikel 43 EF af såkaldte LOB-bestemmelser i medlemsstaternes dobbeltbeskatningsoverenskomster, hvorefter retten til skattegodtgørelser for selskaber, der er hjemmehørende i de kontraherende stater, afhænger af, hvor de personer, som kontrollerer disse selskaber, er hjemmehørende. I den i sagen her omhandlede situation ydes der f.eks. ikke delvis skattegodtgørelse i Det Forenede Kongerige til selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene, hvis de er kontrolleret af en hjemmehørende i en medlemsstat, f.eks. Tyskland, og den tysk-britiske dobbeltbeskatningsoverenskomst ikke indeholder bestemmelse om ret til delvis skattegodtgørelse i Det Forenede Kongerige.

99. Disse spørgsmål må efter min opfattelse besvares ud fra et ræsonnement svarende til det allerede anførte vedrørende spørgsmål 1 b).

100. Som anført kan den situation, som ikke-hjemmehørende, der er omfattet af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, befinder sig i, ikke sammenlignes med situationen for ikke-hjemmehørende, som ikke er omfattet af denne overenskomst, eftersom hver enkelt dobbeltbeskatningsoverenskomst er udtryk for en specifik balance vedrørende beskatningskompetencen og den primære beskatningsret, som de kontraherende stater har fastsat. En forskellig behandling af sådanne ikke-hjemmehørende er ikke udtryk

for diskrimination, eftersom de befinder sig i forskellige situationer. Spørgsmålet er nu, om det er lovligt at opstille en sondring mellem ikke-hjemmehørende, som er hjemmehørende i den samme medlemsstat og dermed omfattet af den samme dobbeltbeskatningsoverenskomst, alt efter om den ikke-hjemmehørende kontrolleres af en hjemmehørende i en medlemsstat (eller et tredjeland), der i sin dobbeltbeskatningsoverenskomst med Det Forenede Kongerige ikke har fastsat en bestemmelse om delvis skattegodtgørelse. Kan sådanne ikke-hjemmehørende anses for at befinde sig i sammenlignelige situationer ved anvendelsen af princippet om forbud mod forskelsbehandling?

101. Svaret på dette spørgsmål må efter min opfattelse være benægtende. Såfremt der i en dobbeltbeskatningsoverenskomst foretages en sondring mellem ikke-hjemmehørende på grundlag af den kontrollerende aktionærs bopælsstat (og dermed den gældende overenskomst), indgår dette i den ovenfor omtalte afbalancerede fordeling af beskatningskompetencen og den primære beskatningsret, som de kontraherende stater har foretaget som led i udøvelsen af deres beføjelser. En nærmere undersøgelse af baggrunden og begrundelsen for den ligevægt, man har valgt — som kun vil kunne bedømmes i lyset af den mere overordnede balance i det omfattende system af gældende bilaterale dobbeltbeskatningsoverenskomster — skal derfor ikke foretages inden for rammerne af traktatens bestemmelser om fri bevægelighed.

102. Spørgsmål 1 c) og d) bør derfor besvares med, at det ikke er i strid med artikel 43 EF eller 56 EF, at Det Forenede Kongerige ved anvendelsen af sine dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke giver sel-

skaber, der er hjemmehørende i Nederlandene, ret til delvis skattegodtgørelse, hvis de kontrolleres af en hjemmehørende i Tyskland eller et tredjeland, men yder delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte til i) selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene og kontrolleres af en anden person, der er hjemmehørende i Nederlandene, ii) selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene og kontrolleres af en person, der er hjemmehørende i en medlemsstat, f.eks. Italien, når en bestemmelse i den italiensk-nederlandiske dobbeltbeskatningsoverenskomst giver ret til delvis skattegodtgørelse, eller iii) selskaber, der er hjemmehørende i Italien, uanset hvem der kontrollerer dem.

D — Spørgsmål 2

103. Dette spørgsmål vedrører de rettigheder og retsmidler, der følger af fællesskabsretten, såfremt der i de situationer, der er omhandlet i spørgsmål 1, foreligger en tilsidesættelse af artikel 43 EF eller 56 EF. Som det klart vil være fremgået af det anførte, er det efter min opfattelse så åbenbart, at spørgsmål 1 a)-c) skal besvares benægtende, at jeg ikke finder det hverken nødvendigt eller hensigtsmæssigt at besvare dette spørgsmål. Jeg skal dog bemærke, at der i den præjudicielle forelæggelse i den parallelle sag *Test Claimants in the FII Group Litigation*⁹² er rejst lignende spørgsmål vedrørende retsmidler.

92 — Nævnt ovenfor i fodnote 2.

V — Forslag til afgørelse

104. Sammenfattende foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, der er forelagt af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, som følger:

- »— I en situation, hvor Det Forenede Kongerige i medfør af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede yder fuld skattegodtgørelse for udbytte, som betales af selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, til individuelle aktionærer, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, er Det Forenede Kongerige ikke i henhold til artikel 43 EF eller 56 EF forpligtet til også at yde fuld eller delvis skattegodtgørelse for udgående udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, udbetaler til et moderselskab, der ikke er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, når dette udbytte ikke indkomstbeskattes i Det Forenede Kongerige. I det omfang Det Forenede Kongerige udøver sin kompetence i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst til at opkræve britisk indkomstskat af udbyttebetalinger til ikke-hjemmehørende, skal Det Forenede Kongerige imidlertid sikre, at disse ikke-hjemmehørende — også hvad angår skattegodtgørelser — behandles på tilsvarende måde, som hjemmehørende, der også indkomstbeskattes i Det Forenede Kongerige, ville blive behandlet.

- Det er ikke i strid med artikel 43 EF eller 56 EF, at Det Forenede Kongerige anvender en bestemmelse i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter et moderselskab, der er hjemmehørende i en bestemt medlemsstat (eksempelvis Nederlandene), gives ret til delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte, men ikke giver et moderselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (eksempelvis Tyskland), en sådan ret, når dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Det Forenede Kongerige og Tyskland ikke indeholder bestemmelse om delvis skattegodtgørelse.

- Det er ikke i strid med artikel 43 EF eller 56 EF, at Det Forenede Kongerige ved anvendelsen af sine dobbeltbeskatningsoverenskomster ikke giver selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene, ret til delvis skattegodtgørelse, hvis de kontrolleres af en hjemmehørende i Tyskland eller et tredjeland, men yder delvis skattegodtgørelse for relevant udbytte til i) selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene og kontrolleres af en anden person, der er hjemmehørende i Nederlandene, ii) selskaber, der er hjemmehørende i Nederlandene og kontrolleres af en person, der er hjemmehørende i en medlemsstat, f.eks. Italien, når en bestemmelse i den italiensk-nederlandske dobbeltbeskatningsoverenskomst giver ret til delvis skattegodtgørelse, eller iii) selskaber, der er hjemmehørende i Italien, uanset hvem der kontrollerer dem.«