DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

24. juni 2010 *

I de forenede sager C-338/08 og C-339/08,

angående anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Commissione tributaria regionale di Torino (Italien) ved afgørelser af henholdsvis 17. september 2007 og 17. december 2007, indgået til Domstolen den 22. juli 2008, i sagerne

P. Ferrero e C. SpA

mod

Agenzia delle Entrate - Ufficio Alba (sag C-338/08),

og

General Beverage Europe BV

mod

Agenzia delle Entrate — Ufficio Torino 1 (sag C-339/08),

har

* Processprog: italiensk.

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.-C. Bonichot (refererende dommer), og dommerne C. Toader, K. Schiemann, P. Kūris og L. Bay Larsen,

generaladvokat: P. Cruz Villalón
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. december 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

— P. Ferrero e C. SpA ved avvocati M. Cerrato og G. Maisto

— General Beverage Europe BV ved avvocato G. Maisto

— den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato P. Gentili

— Europa-Kommissionen ved A. Aresu og R. Lyal, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 1, og artikel 7, stk. 2, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »direktivet«).

2 Anmodningerne er blevet fremsat i to sager mellem henholdsvis P. Ferrero e C. SpA (herefter »Ferrero«) og General Beverage Europe BV (herefter »GBE«) mod de italienske skattemyndigheder vedrørende den skat, der er opkrævet af disse myndigheder ved finansielle overførsler, der anses for udlodning af udbytte. Den første tvist omhandler skat, der er opkrævet ved udlodning af udbytte og godtgørelse af »det beløb, som betales som udligningstillæg« fra Ferrero til sit nederlandske moderselskab, Ferrero International BV (herefter »Ferrero International«). Den anden tvist omhandler skat, der er opkrævet ved udlodning af udbytte og godtgørelse af »det beløb, som betales som udligningstillæg« til GBE fra dette selskabs italienske datterselskab, Martini e Rossi SpA (herefter »Martini«).

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Følgende fremgår af tredje betragtning til direktivet:

»[D]e nuværende beskatningsregler for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater varierer betydeligt fra medlemsstat til medlemsstat og er generelt mindre fordelagtige end de regler, der gælder for forbindelserne mellem moder- og datterselskaber fra samme medlemsstat; samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater er således undergivet ringere vilkår end samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat; denne forskelsbehandling bør fjernes, ved at der indføres en fælles ordning, hvorved det bliver lettere at sammenslutte selskaber på fællesskabsplan.«

4 Direktivets artikel 1, stk. 1, afgrænser direktivets anvendelsesområde på følgende måde:

»Hver medlemsstat anvender dette direktiv:

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat modtager som udbytte fra deres datterselskaber i andre medlemsstater

— på overskud, som selskaber i denne medlemsstat udlodder til selskaber i andre medlemsstater, som de er datterselskaber af.«

5 Direktivets artikel 3, stk. 1, definerer begreberne moderselskab og datterselskab således:

»I dette direktiv:

a) betegnes som moderselskab mindst ethvert selskab i en medlemsstat, der opfylder betingelserne i artikel 2, og hvis andel i kapitalen i et selskab i en anden medlemsstat, der opfylder de samme betingelser, er på mindst 25%

b) forstås ved datterselskab et selskab, i hvis kapital et andet selskab har den i litra a) omhandlede andel.«

6 Direktivets artikel 5, stk. 1, fastsætter princippet om forbud mod kildeskat på følgende måde:

»Det udbytte, som et datterselskab udlodder til sit moderselskab, fritages for kildeskat, i det mindste når moderselskabet har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25%.«

7 Direktivets artikel 7, stk. 2, præciserer imidlertid, 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 udbyttemodtagerne«.

Nationale bestemmelser

8 Den italienske lovgivning, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, bestemte, at et italiensk selskab, der modtog udbytte, fik en skattegodtgørelse på 9/16 af det udloddede udbytte. Da skattesatsen for italienske selskaber var 36%, opnåede de begunstigede virksomheder således en skattegodtgørelse svarende til det skattebeløb, som det udloddende selskab blev afkrævet.

9 Den italienske lovgiver havde ligeledes fastsat, at der under visse omstændigheder skulle opkræves et »beløb, der betales som udligningstillæg« (herefter »udligningstillæg«), for skat på de udloddende virksomheders indkomst. Artikel 105, stk. 1, i indkomstskatteloven, godkendt ved dekret nr. 917 af 22. december 1986 fra republikkens præsident (GURI nr. 302 af 31.12.1986), i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, fastsatte, at dette udligningstillæg fandt anvendelse, når det udloddede udbytte udgjorde mere end 64% af datterselskabets angivne indkomst, og dette udligningstillæg udgjorde 9/16 af forskellen.

Den bilaterale overenskomst mellem Den Italienske Republik og Kongeriget Nederlandene

10 Overenskomsten mellem Den Italienske Republik og Kongeriget Nederlandene med henblik på at undgå dobbeltbeskatning i forbindelse med indkomst- og formueskat samt at forebygge skatteunddragelse, med tillægsprotokol, indgået i Haag den 8. maj 1990 (herefter »den bilaterale overenskomst«), fastsætter i artikel 10, stk. 1, princippet om, at udbytte beskattes i den stat, hvor det selskab, der modtager udbyttet, har hjemsted.

11 Den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 2, litra a), nr. i), tillader som undtagelse fra dette princip, at udbyttet beskattes i den stat, hvor det selskab, der udlodder udbyttet, har hjemsted, hvis følgende betingelser er opfyldt:

»Dette udbytte beskattes imidlertid ligeledes i den stat, hvor det selskab, der udbetaler udbyttet, har hjemsted, i henhold til denne stats lovgivning, men hvis den person, der modtager udbyttet, er den reelle modtager, må den skat, der pålægges, ikke overstige:

a) i) 5% af bruttobeløbet af udbyttet, hvis den reelle modtager er et selskab, der i en periode på 12 måneder forud for den dato, på hvilken udlodningen af udbyttet blev meddelt, har ejet mere end 50% af de stemmeberettigede aktier i det selskab, der udbetaler udbyttet.«

12 Den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 3, fastsætter muligheden for, at et nederlandsk selskab kan opnå godtgørelse af det udligningstillæg, der er omtalt i denne dom præmis 9, og har følgende ordlyd:

»En person, der er bosiddende i Nederlandene, og som modtager udbytte, der udloddes af et selskab med hjemsted i Italien, har krav på godtgørelse af et beløb svarende til udligningstillægget vedrørende dette udbytte, i det omfang det nævnte selskab skal betale et sådant udligningstillæg, for så vidt den i stk. 2 omhandlede skat ikke skal modregnes. Ansøgning om denne godtgørelse skal indgives inden for de i italiensk lovgivning fastsatte frister gennem dette selskab, der i dette tilfælde handler på vegne af den nævnte i Nederlandene bosiddende person og for dennes regning.

Denne bestemmelse finder anvendelse på udbytte, hvis udlodning er meddelt fra datoen for denne overenskomsts ikrafttræden.

Det udloddende selskab kan udbetale det førnævnte beløb til en i Nederlandene bosiddende person samtidig med det udbytte, der tilkommer denne, og fratrække selskabets skyldige skat i den første indkomstangivelse efter den nævnte udbetaling […]«

13 Den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 5, litra a) og b), præciserer:

a) »Ordet »udbytte«, der anvendes i denne artikel, omhandler afkast af værdipapirer […]

b) Det bruttobeløb, der godtgøres for udligningstillægget i stk. 3, der vedrører udbytte, som er udbetalt af et selskab med hjemsted i Italien, anses ligeledes for udbytte, der er udbetalt af dette selskab.«

14 Desuden bestemmer den bilaterale overenskomsts artikel 24, stk. 3:

»Nederlandene indrømmer et fradrag for den således beregnede nederlandske skat for de indtægter, der i henhold til denne overenskomsts artikel 10, stk. 2, […] er skattepligtige i Italien, for så vidt som disse indtægter er omfattet af beskatningsgrundlaget i stk. 1. Størrelsen på dette fradrag er lig med den skat, der er betalt i Italien for disse indtægter, men overstiger ikke det nedsættelsesbeløb, der indrømmes, hvis de indtægter, der er omfattet af beskatningsgrundlaget, var de eneste indtægter, der var undtaget fra nederlandsk skat i medfør af den nederlandske lovgivning med henblik på at undgå dobbeltbeskatning.«

Tvisterne i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

15 Ferrero og Martini, der ejes 100% af deres respektive moderselskaber, dvs. Ferrero International og GBE, udloddede henholdsvis i løbet af 1997 og i løbet af 1998 udbytte og »tilbagebetalte« udligningstillægget i medfør af den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 3, til de to moderselskaber.

16 De italienske skattemyndigheder opkrævede 5% i skat for disse fire overførsler i medfør af den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 2, litra a), nr. i). Ferrero International og GBE ansøgte derfor hver især om godtgørelse for den opkrævede skat. Efter at de nævnte skattemyndigheder havde afslået disse ansøgninger, anlagde sagsøgerne i hovedsagerne sag ved henholdsvis Commissione tributaria regionale di Cuneo og Commissione regionale di Torino. Corte suprema di cassazione fandt som sidste instans for de to tvister i hovedsagen for det første, at en sådan beskatning af udbyttet var forenelig med direktivet, for det andet, at det samme ikke gjorde sig gældende for anvendelsen af denne beskatning på godtgørelsen af udligningstillægget. Corte suprema di cassazione henviste derefter de to sager til Commissione tributaria regionale di Torino.

17 På denne baggrund har Commissione tributaria regionale di Torino i sag C-338/08, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør den indeholdelse, der foretages i [udligningstillæg], en kildeskat af udbytte, der er forbudt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, […] (i nærværende sag havde datterselskabet valgt at anvende overenskomstens bestemmelser)?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, finder beskyttelsesklausulen i direktivets artikel 7, stk. 2, da anvendelse?«

18 Commissione tributaria regionale di Torino har ligeledes, i sag C-339/08, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udgør den indeholdelse, der foretages i [udligningstillæg], en kildeskat af udbytte, der er forbudt i henhold til direktivets artikel 5 [..]?

2) Finder beskyttelsesklausulen i direktivets artikel 7, stk. 2, anvendelse, og skal [direktivets] artikel 7, stk. 2, […] fortolkes således, at en medlemsstat kan undlade at anvende den i direktivets artikel 5, stk. 1, omhandlede skattefritagelse, såfremt moderselskabets hjemstat indrømmer dette en skattegodtgørelse i henhold til en bilateral overenskomst?«

19 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 16. september 2008 er sagerne C-338/08 og C-339/08 blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

20 Det skal indledningsvis fastslås, at det følger udtrykkeligt af formuleringen af de præjudicielle spørgsmål, at de udelukkende vedrører problemet om, hvorvidt den opkrævede skat på 5%, som de italienske skattemyndigheder i medfør af den bilaterale overenskomst har foretaget i den godtgørelse af udligningstillægget, som de italienske selskaber har udbetalt til deres nederlandske moderselskaber, er forenelig med EU-retten.

21 Spørgsmålene vedrører dermed hverken problemet, om den skat, der er indeholdt for det udbytte, som de italienske selskaber har udbetalt til deres nederlandske moderselskaber, er forenelig med EU-retten, eller om den skattemæssige ordning, der ifølge den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning skal anvendes på dette udbytte, er forenelig med EU-retten.

Det første spørgsmål

22 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt, at Domstolen præciserer, om den indeholdelse på 5%, som de italienske skattemyndigheder i medfør af den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 2, litra a), nr. i), har foretaget i den godtgørelse af udligningstillægget, som de italienske selskaber i medfør af denne overenskomsts artikel 10, stk. 3, har udbetalt til fordel for deres nederlandske moderselskaber, udgør kildeskat, som er forbudt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1.

23 Det bemærkes indledningsvis, at det navnlig fremgår af tredje betragtning til direktivet, at det har til formål at fjerne enhver forskelsbehandling af samarbejdet mellem selskaber fra forskellige medlemsstater i forhold til samarbejdet mellem selskaber fra samme medlemsstat og dermed lette sammenslutningen af selskaber på fællesskabsplan. For at undgå dobbeltbeskatning fastsætter direktivets artikel 5, stk. 1, således en fritagelse for kildeskat i den stat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, ved udlodning af udbytte til moderselskabet, når dette har en kapitalandel i datterselskabet på mindst 25% (jf. i denne retning dom af 25.9.2003, sag C-58/01, Océ van der Grinten, Sml. I, s. 9809, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

24 I hovedsagerne er det ubestridt, at de omhandlede nederlandske selskaber, nemlig Ferrero International og GBE, er henholdsvis Ferreros og Martinis moderselskaber som omhandlet i direktivet artikel 3, stk. 1.

25 Desuden er udtrykket »kildeskat« i direktivets artikel 5, stk. 1, ikke begrænset til bestemte, nærmere præciserede nationale beskatningsformer (jf. Océ van der Grinten-dommen, præmis 46). Endvidere tilkommer det Domstolen at kvalificere afgifter, gebyrer mv. i relation til fællesskabsretten efter deres objektive kendetegn, uden hensyn til, hvorledes de er betegnet i national ret (jf. Océ van der Grinten-dommen, præmis 46).

26 I den forbindelse følger det af fast retspraksis, at enhver form for beskatning af indtægter opnået i den medlemsstat, hvor udbyttet udloddes, og hvor den udløsende faktor er udbetalingen af udbytte eller enhver anden form for afkast af værdipapirer, er kildeskat af udloddet udbytte som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, når beregningsgrundlaget for denne skat er afkastet af disse, og når den skattepligtige er indehaveren af værdipapirerne (jf. bl.a. Océ van der Grinten-dommen, præmis 47, og dom af 26.6.2008, sag C-284/06, Burda, Sml. I, s. 4571, præmis 52).

27 Med henblik på at undersøge, om den anden betingelse, der er fastsat i retspraksis, vedrørende beregningsgrundlaget for den omhandlede skat er opfyldt, bør det overvejes, om beskatningsgrundlaget i hovedsagerne, dvs. godtgørelsen af udligningstillægget, der gav anledning til anvendelsen af en sats på 5%, kan anses for udlodning af udbytte. I den forbindelse er den omstændighed, at den bilaterale overenskomst i artikel 10, stk. 5, udtrykkeligt kvalificerer godtgørelse af udligningstillægget som »udbytte«, ikke af afgørende betydning for, hvordan denne godtgørelse skal kvalificeres i EU-retten.

28 Derimod indebærer dette spørgsmål, at det indledningsvis må overvejes, hvordan udligningstillægget selv skal kvalificeres.

29 I denne forbindelse må det fastslås, at det synes at fremgå af sagens akter, og særligt af de svar, som Den Italienske Republik har fremsendt til Domstolen som svar på spørgsmål, som er stillet Den Italienske Republik, at udligningstillægget blev indført af den italienske lovgiver med henblik på at undgå, at det selskab, der modtager et udloddet udbytte, på tidspunktet for udlodningen af udbyttet opnår en skattegodtgørelse for skat, som af den ene eller den anden grund ikke er betalt af det udloddende selskab.

30 Denne ordning resulterer således i en beskatning af det udloddende selskabs udbytte, der ikke tidligere har været genstand for beskatning, eller hvor selskabet er blevet afkrævet en lavere skat.

31 Med forbehold for den nationale domstols prøvelse af disse forskellige forhold udgør udligningstillægget således en supplerende skat, der opkræves af det udloddende selskab, der har til formål at undgå, at et italiensk selskab, der modtager et udloddet udbytte, på tidspunktet for denne udlodning kan drage fordel af en skattegodtgørelse for skat, som det udloddende selskab ikke har betalt.

32 Det må konstateres, at denne skat anvendes uden sondring mellem, om det udloddede udbytte overføres til et selskab med hjemsted i Italien eller til et selskab med hjemsted uden for Italien, som f.eks. et nederlandsk selskab, som ikke drager fordel af den skattegodtgørelse, der er indført ved den italienske lovgivning.

33 Det kan i den forbindelse bemærkes, at Domstolen har fastslået, at et system, hvorefter beskatningen af udbytte, som et datterselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, udlodder til sit moderselskab, er undergivet den samme skattemæssige korrektionsmekanisme, der har til formål at undgå, at en skattegodtgørelse tildeles for skat, der ikke er betalt, uanset om moderselskabet er hjemmehørende i denne samme medlemsstat eller i en anden medlemsstat, og selv om et ikke-hjemmehørende moderselskab i modsætning til et hjemmehørende moderselskab ikke er berettiget til en skattegodtgørelse i den medlemsstat, hvor dets datterselskab er hjemmehørende, ikke er i strid med etableringsfriheden (jf. i denne retning Burda-dommen, præmis 96).

34 Endvidere kan udligningstillægget ikke selv anses for kildeskat, der er forbudt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1, eftersom det ikke er den skattepligtige, der er ejer af aktierne, men det udloddende selskab (jf. i denne retning Burda-dommen, præmis 55 og 56).

35 Med forbehold af den prøvelse, som den forelæggende ret skal foretage vedrørende dette punkt, er det passende at tage det udgangspunkt, at udligningstillægget er en supplerende skat på selskabsudbytte, der bæres af det udloddende selskab, hvilket direktivet ikke er til hinder for.

36 Det følger heraf, at »tilbagebetalingen« af »beløbet« for denne udligning, som de nederlandske selskaber i henhold til den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 3, er berettiget til, skal anses for overførsel af en del af en skatteindtægt, der følger af, at den italienske stat giver afkald på den endelige opkrævning af denne indtægt med det mål, som de to medlemsstater, der er part i overenskomsten, har aftalt, at begrænse dobbelt økonomisk beskatning af udbytte, der er udloddet til et nederlandsk selskab af dets italienske datterselskab.

37 Den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 3, der bestemmer, at når den finansielle overførsel udføres direkte af det udloddende selskab, kan dette selskab fradrage det nævnte beløb i den skat, det skal svare den italienske skatteforvaltning, støtter ligeledes denne opfattelse. Det udloddende selskabs fradrag af det beløb, der er overført til dette selskabs moderselskab, i den skat, der skyldes til den italienske skatteforvaltning, kan nemlig – i betragtning af selve ordningen med udligningstillægget — kun forklares med udligningstillæggets karakter af skat, og dermed kravet på godtgørelse, der er forbundet hermed, i kraft af den bilaterale overenskomst.

38 Det tilkommer imidlertid den nationale ret at bedømme disse forskellige faktorer og særligt prøve, om de italienske skattemyndigheder i praksis som hovedregel giver afkald på skatteindtægten fra udligningstillægget i tilfælde af udlodning af udbytte fra et italiensk selskab til et nederlandsk selskab, navnlig i det tilfælde, hvor udligningstillægget ikke opkræves af disse myndigheder, men hvor et beløb svarende til denne udligning overføres direkte fra det italienske selskab til det nederlandske selskab. Hvis

der kan fastslås et sådant afkald, kunne den nævnte overførsel, når den er gennemført, nemlig anses for en udlodning af udbytte.

39 I dette tilfælde ville den betingelse vedrørende beregningsgrundlaget for skatten, der er nævnt ovenfor i denne doms præmis 26 og undersøgt i forbindelse med kvalifikationen som kildeskat af udloddet udbytte som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, således skulle anses for opfyldt. For så vidt som de to øvrige betingelser, der skal være opfyldt for kvalifikationen som kildeskat, til hvilke der ligeledes henvises i den nævnte præmis, vedrørende henholdsvis den udløsende faktor for den undersøgte skat og fastlæggelsen af den skattepligtige, ligeledes er opfyldte med hensyn til en skat som den, der er omhandlet i hovedsagerne, må det fastslås, at en sådan skat udgør kildeskat på udbytte som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1.

40 Med disse forskellige forbehold må det antages, at den i hovedsagerne omhandlede godtgørelse af udligningstillægget svarer til en overførsel af en skatteindtægt fra de italienske skattemyndigheder til et nederlandsk selskab, og det kan dermed ikke anses for et afkast af værdipapirer (jf. analogt Océ van der Grinten-dommen, præmis 56).

41 I dette tilfælde består beregningsgrundlaget for en skat som den i hovedsagerne omhandlede ikke i afkast af værdipapirer, og denne konstatering er tilstrækkelig til at fastslå, at den nævnte skat, for så vidt som den finder anvendelse på godtgørelsen af udligningstillægget, ikke udgør kildeskat på udloddet udbytte, der i princippet er forbudt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1.

42 Henset til de foregående betragtninger, skal det første forelagte spørgsmål besvares med, at med forbehold af den forelæggende rets prøvelse af bl.a. de forhold, der er nævnt i denne doms præmis 38, vedrørende karakteren af »tilbagebetalingen« af det i hovedsagerne omhandlede beløb, der betales som udligningstillæg, og som foretages af et italiensk selskab til et nederlandsk selskab i medfør af den bilaterale overenskomsts artikel 10, stk. 3, udgør en skat som den i hovedsagerne omhandlede, for så vidt som den finder anvendelse på den nævnte godtgørelse, ikke kildeskat på udloddet udbytte, der i princippet er forbudt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1. I det tilfælde, at den forelæggende ret imidlertid måtte finde, at den nævnte »tilbagebetaling« af dette udligningstillæg ikke har karakter af skat, vil en skat som den i hovedsagerne omhandlede udgøre kildeskat på udloddet udbytte, der i princippet er forbudt i henhold til direktivets artikel 5, stk. 1.

Det andet spørgsmål

43 Med det andet spørgsmål har den forelæggende ret anmodet Domstolen om at præcisere, om en skat som den i hovedsagerne omhandlede, for det tilfælde at denne skat måtte udgøre en kildeskat på udloddet udbytte som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, alligevel kan henhøre under af anvendelsesområdet for direktivets artikel 7, stk. 2.

44 I det tilfælde, hvor den forelæggende ret på baggrund af dens prøvelse af bl.a. de i denne doms præmis 38 nævnte forhold vedrørende karakteren af godtgørelsen af udligningstillægget måtte finde, at den i hovedsagerne omhandlede skat udgør kildeskat

på udloddet udbytte som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, skal det fastlægges, om denne skat henhører under anvendelsesområdet for direktivets artikel 7, stk. 2.

45 I den forbindelse mindes der indledningsvis om, at artikel 7, stk. 2, i direktiv 90/435 skal fortolkes strengt, for så vidt som der er tale om en undtagelse til det generelle princip om forbud mod at opkræve kildeskat på udloddet udbytte, der er indeholdt i direktivets artikel 5, stk. 1 (jf. Océ van der Grinten-dommen, præmis 86).

46 Det må herefter konstateres, at selv om den bilaterale overenskomst forfølger det formål, som det fremgår af dens overskrift, at undgå dobbeltbeskatning i forbindelse med indkomst- og formueskat, vil den i hovedsagerne omhandlede skat kun kunne anses for henhørende under anvendelsesområdet for direktivets artikel 7, stk. 2, hvis, for det første, den bilaterale overenskomst indeholder bestemmelser, der har til formål at afskaffe eller lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, og, for det andet, opkrævningen af den nævnte skat ikke kan udligne virkningerne heraf (jf. navnlig hvad angår den sidste betingelse Océ van der Grinten-dommen, præmis 87), hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.

47 Under disse omstændigheder skal det andet forelagte spørgsmål besvares med, at hvis den forelæggende ret måtte anse den i hovedsagerne omhandlede skat for kildeskat på udloddet udbytte som omhandlet i direktivets artikel 5, stk. 1, vil denne skat kun kunne anses for henhørende under anvendelsesområdet for direktivets artikel 7, stk. 2, hvis, for det første, den bilaterale overenskomst indeholder bestemmelser, der har til formål at afskaffe eller lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, og, for det andet, opkrævningen af den nævnte skat ikke vil kunne udligne virkningerne heraf, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.

Sagsomkostningerne

48 Da sagens behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

1) Med forbehold af den forelæggende rets prøvelse af bl.a. de forhold, der er nævnt i denne doms præmis 38, vedrørende karakteren af »tilbagebetalingen« af det i hovedsagerne omhandlede beløb, der betales som udligningstillæg, og som foretages af et italiensk selskab til et nederlandsk selskab i medfør af artikel 10, stk. 3, i overenskomsten mellem Den Italienske Republik og Kongeriget Nederlandene med henblik på at undgå dobbeltbeskatning i forbindelse med indkomst- og formueskat samt at forebygge skatteunddragelse, med tillægsprotokol, indgået i Haag den 8. maj 1990, udgør en skat som den i hovedsagerne omhandlede, for så vidt som den finder anvendelse på den nævnte godtgørelse, ikke kildeskat på udloddet udbytte, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 5, stk. 1, i Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen. For det tilfælde, at den forelæggende ret imidlertid måtte finde, at den nævnte »tilbagebetaling« af dette udligningstillæg ikke har karakter af skat, vil en skat som den i hovedsagerne omhandlede udgøre kildeskat på udloddet udbytte, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 5, stk. 1, i nævnte direktiv 90/435/EØF.

2) Hvis den forelæggende ret måtte anse den i hovedsagerne omhandlede skat for kildeskat på udloddet udbytte som omhandlet i artikel 5, stk. 1, i direktiv 90/435 i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, vil denne skat kun kunne anses for henhørende under anvendelsesområdet for artikel 7, stk. 2, i nævnte direktiv 90/435, hvis, for det første, den bilaterale overenskomst indeholder bestemmelser, der har til formål at afskaffe eller lempe den økonomiske dobbeltbeskatning af udbytte, og, for det andet, opkrævningen af den nævnte skat ikke vil kunne udligne virkningerne heraf, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at bedømme.

Underskrifter