DOMSTOLENS KENDELSE (Fjerde Afdeling)

23. april 2008 *

I sag C-201/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Det Forenede Kongerige), ved afgørelse af 18. marts 2005, indgået til Domstolen den 6. maj 2005, i sagen:

The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation

mod

Commissioners of Inland Revenue,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský og T. von Danwitz,

* Processprog: engelsk.

generaladvokat: V. Trstenjak
justitssekretær: R. Grass,

idet Domstolen har til hensigt at træffe afgørelse ved begrundet kendelse i henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit,

og efter at have hørt generaladvokaten,

afsagt følgende

Kendelse

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 43 EF, 49 EF og 56 EF — 58 EF.

2 Anmodningen er blevet fremsat under en sag anlagt af forskellige internationale koncerner mod Commissioners of Inland Revenue (Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder) angående spørgsmålet om beskatning af hjemmehørende selskaber af overskud optjent af ikke-hjemmehørende datterselskaber og udbytte modtaget fra sådanne selskaber.

Retsforskrifter

3 I Det Forenede Kongerige er selskabsskatten reguleret i lov af 1988 om indkomst- og selskabsskat (Income and Corporation Taxes Act 1988, herefter »ICTA«).

4 I henhold til ICTA's section 6 pålægges et hjemmehørende selskab selskabsskat af sit globale overskud. Det globale overskud omfatter overskud i filialer eller agenturer, hvorigennem selskabet udøver virksomhed i andre stater.

5 Det hjemmehørende selskab beskattes derimod i princippet ikke af sine hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende datterselskabers overskud på det tidspunkt, hvor dette overskud optjenes.

Udbyttebeskatning

6 I henhold til ICTA's section 208 er et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og som modtager udbytte fra et selskab, der ligeledes er hjemmehørende i denne medlemsstat, ikke selskabsskattepligtigt af dette udbytte.

7 Såfremt et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, modtager udbytte fra et selskab, der er hjemmehørende uden for Det Forenede Kongerige, er det selskabsskattepligtigt af dette udbytte. I sådanne tilfælde har det selskab, som har modtaget udbyttet, ikke ret til en skattegodtgørelse, og det modtagne udbytte bliver

ikke betragtet som fritaget investeringsindkomst. Derimod får selskabet i overensstemmelse med ICTA's section 788 og 790 en lempelse for den skat, som det udloddende selskab har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende, enten i medfør af gældende lovgivning i Det Forenede Kongerige eller i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået mellem Det Forenede Kongerige og denne anden stat.

8 I henhold til national lovgivning kan kildeskat, som er opkrævet af udbytte udloddet af et ikke-hjemmehørende selskab, således modregnes i den selskabsskat, som det hjemmehørende selskab, der modtager udbyttet, skal betale. Hvis det hjemmehørende udbyttemodtagende selskab direkte eller indirekte kontrollerer eller er datterselskab af et selskab, som direkte eller indirekte kontrollerer mindst 10% af stemmerettighederne i det udloddende selskab, bliver der givet en lempelse svarende til den underliggende udenlandske selskabsskat, som er betalt af det overskud, på grundlag af hvilket der er udbetalt udbytte. Der kan kun gives en lempelse for denne udenlandske skat op til det beløb, som i Det Forenede Kongerige skal betales i selskabsskat af den pågældende indkomst.

9 Særlige bestemmelser vedrører beskatningen af investeringsindkomst, navnlig udbytte, optjent af forsikringsselskaber af aktiver henført til pensions- og livsforsikringstransaktioner.

10 ICTA's section 208 finder i princippet ikke anvendelse på hverken pensions- eller livsforsikringstransaktioner i udlandet, hvilket medfører, at udbytte fra porteføljeinvesteringer knyttet til disse transaktioner undergives en beskatning i Det Forenede Kongerige beregnet i henhold til de principper, der gælder for beregning af handelsoverskud fra forsikringsvirksomhed. Et livsforsikringsselskab kunne dog før den 1. juli 1997 som en undtagelse fra dette princip inden for rammerne af dets pensionstransaktioner vælge, at denne section skulle finde anvendelse med hensyn til udbytte, som det modtog fra hjemmehørende selskaber. Hvis selskabet valgte dette, kunne det

ikke gøre krav på den skattegodtgørelse, der var forbundet med udbyttet. Et sådant valg var derimod inden for rammerne af sådanne transaktioner udelukket med hensyn til udbytte modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber.

Lovgivningen om kontrollerede udenlandske selskaber

11 Der gælder en undtagelse til princippet om, at et hjemmehørende selskab ikke beskattes af overskuddet i sine ikke-hjemmehørende datterselskaber på det tidspunkt, hvor det optjenes, nemlig lovgivningen om kontrollerede udenlandske selskaber (herefter »CFC-selskaber«) i ICTA's section 747-756 og i Schedule 24-26 hertil.

12 Disse regler bestemmer, at overskud i et CFC-selskab — det vil i henhold til den udgave af disse regler, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »CFC-lovgivningen«), sige et udenlandsk selskab, hvori et hjemmehørende selskab ejer en andel på over 50% — medregnes i det hjemmehørende selskabs indkomst og beskattes hos dette selskab, idet der til gengæld ydes en godtgørelse for den skat, der er betalt af CFC-selskabet i den stat, hvor dette er hjemmehørende. Hvis det nævnte overskud senere udbetales som udbytte til det hjemmehørende selskab, anses den skat, som det hjemmehørende selskab har betalt til Det Forenede Kongerige af CFC-selskabets overskud, for en tillægsskat, som CFC-selskabet har betalt i udlandet, og modregnes i den skat, som det hjemmehørende selskab skal betale af udbyttet.

13 CFC-lovgivningen skal finde anvendelse, når CFC-selskabet i sin hjemstat »beskattes på et lavt niveau«, hvilket i henhold til denne lovgivning er tilfældet i ethvert regnskabsår, hvori den skat, som CFC-selskabet har betalt, er mindre end tre fjerdedele af den skat, der skulle have været betalt i Det Forenede Kongerige af de skattepligtige overskud, således som de ville have været beregnet med henblik på beskatning i denne medlemsstat.

14 Der gælder en række undtagelser for den beskatning, der følger af anvendelsen af CFC-lovgivningen.

15 I henhold til CFC-lovgivningen fandt denne beskatning ikke anvendelse i følgende tilfælde:

— når CFC-selskabet fører en »acceptabel udlodningspolitik«, hvilket indebærer, at en bestemt procentdel (i 1996 90%) af CFC-selskabets overskud udbetales inden for 18 måneder fra deres optjening og beskattes hos det hjemmehørende selskab

— når CFC-selskabet udøver »fritaget virksomhed« som omhandlet i denne lovgivning, såsom visse handelsaktiviteter, der foretages fra et driftssted

— når CFC-selskabet opfylder betingelsen om »public quotation«, hvilket indebærer, at 35% af stemmerettighederne ejes af offentligheden, og at datterselskabet er noteret og handlet på en anerkendt børs, og

— når CFC-selskabets skattepligtige overskud ikke overstiger 50000 GBP (de minimis-undtagelsen).

16 Den beskatning, der er foreskrevet i CFC-lovgivningen, er også udelukket, når den såkaldte »begrundelsestest« er opfyldt. Denne test indeholder to kumulative

betingelser. For det første skal det hjemmehørende selskab — når de transaktioner, der har givet anledning til CFC-selskabets overskud i det pågældende regnskabsår, fører til en nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige i forhold til den skat, der skulle have været betalt, hvis disse transaktioner ikke var foretaget, og denne nedsættelse beløbsmæssigt overstiger en vis grænse — godtgøre, at en sådan nedsættelse ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med disse transaktioner. For det andet skal det hjemmehørende selskab godtgøre, at det ikke var hovedformålet eller et af hovedformålene med CFC-selskabets eksistens i den pågældende regnskabsperiode at opnå en nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige ved at flytte om på overskud. I henhold til lovgivningen foreligger der omflytning af overskud, hvis det er rimeligt at formode, at indtægterne ville have været oppebåret af en person, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, og være blevet beskattet hos denne, hvis CFC-selskabet eller et koncernforbundet selskab, der er hjemmehørende i et andet land end Det Forenede Kongerige, ikke havde eksisteret.

17 Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder har i 1996 offentliggjort en liste over lande, hvori et CFC-selskab under visse betingelser kan stiftes og udøve sin virksomhed og herved blive anset for at opfylde betingelserne for fritagelse for den beskatning, der er foreskrevet i CFC-lovgivningen.

18 Indtil 1999 fandt CFC-lovgivningen kun anvendelse på anvisning af skattemyndighederne i Det Forenede Kongerige. Hjemmehørende moderselskaber havde ingen angivelsespligt med hensyn til CFC-selskaberne. Hjemmehørende selskaber skulle således selv fastslå, om denne lovgivning fandt anvendelse i deres særtilfælde, og beregne den beskatning, der fulgte af en eventuel anvendelse af denne lovgivning (den såkaldte »selvangivelses«-regel).

19 Det hjemmehørende selskabs selvangivelse med hensyn til selskabsskat skal med hensyn til CFC-selskaber indeholde oplysninger om de berørte CFC-selskabers navne, de(t) land(e), hvori de er hjemmehørende, det hjemmehørende selskabs selskabsandel i hvert af CFC-selskaberne samt oplysninger om en eventuel

fritagelsesansøgning. Hvis ingen af de undtagelser, der er fastsat i CFC-lovgivningen, finder anvendelse, skal det hjemmehørende selskab præcisere fremgangsmåden ved beregningen af den samlede skat.

20 Der er siden december 1993 foretaget en række ændringer af CFC-lovgivningen.

21 For det første er »selvangivelses«-reglen med hensyn til CFC-selskaberne blevet indført for skatteår efter den 1. juli 1999.

22 For det andet blev definitionen på kontrol af et udenlandsk selskab ændret med virkning fra den 21. marts 2000. Der er desuden vedtaget en bestemmelse med hensyn til fælles datterselskaber.

23 For det tredje er der ved finansloven for 2000 indført bestemmelser om »designersats« (designer rate), der trådte i kraft den 6. oktober 1999. I henhold til disse bestemmelser kan et selskab, der er hjemmehørende på en medlemsstats område, hvor skattesatsen svarer til eller er højere end tre fjerdedele af skattesatsen i Det Forenede Kongerige, imidlertid blive omfattet af CFC-lovgivningens anvendelsesområde, hvis de bestemmelser, der er gældende i den medlemsstat, hvor dette selskab har hjemsted, efter Det Forenede Kongeriges skattemyndigheders opfattelse giver selskabet mulighed for at udøve indflydelse på det skattebeløb, det betaler.

24 For det fjerde har en række ændringer skærpet betingelserne for anvendelse af »de minimis«-undtagelsen, af undtagelsen med hensyn til en acceptabel udlodningspolitik, af undtagelsen knyttet til fritagen virksomhed og af undtagelsen vedrørende lande, der er udelukket.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

25 Tvisten i hovedsagen henhører under typen »gruppesøgsmål« angående bestemmelser i Det Forenede Kongeriges skattelovgivning om udbytte og om CFC-selskaber. Tvisten består i sager anlagt af 21 internationale koncerner mod Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder ved High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division. Tre koncerners søgsmåls, dvs. Anglo Americans, Cadbury Schweppes' og Prudentials, er udvalgt som prøvesager.

26 For den forelæggende ret har Anglo American og Cadbury Schweppes gjort gældende, at de har overholdt Det Forenede Kongeriges skattebestemmelser om CFC-selskaber og udbytte, hvorimod de, hvis de havde været klar over, at disse bestemmelser var i strid med fællesskabsretten, ikke ville have betalt skat ved modtagelse af udbytte fra CFC-selskaberne eller af overskud optjent af CFC-selskaberne. De ville heller ikke have modregnet visse fradrag, der således kunne anvendes alternativt, eller som kunne fremføres, i deres skat, eller betalt udbytte for at opnå fritagelse for acceptabel udlodningspolitik, da sådanne betalinger ikke var i deres forretningsmæssige interesse, eller da den timing for betalingen, som foreskrives i de betingelser, der er fastsat i CFC-lovgivningen med hensyn til denne fritagelse, udsatte koncernen for en mindre gunstig skattebehandling. De ville endelig heller ikke have udført det arbejde eller haft de udgifter, der var nødvendige for at overholde CFC-lovgivningen, og de ville ikke have begrænset CFC-selskabernes virksomhed på en måde, der var i overensstemmelse med lovgivningen.

27 Anglo American og Cadbury Schweppes har i den forbindelse for den forelæggende ret nedlagt påstand om tilbagebetaling af og/eller erstatning for tab som følge af bestemmelserne i lovgivningen om CFC-selskaber og om udbytte samt om godtgørelse for omkostninger afholdt med henblik på at overholde disse bestemmelser.

28 Prudentials krav for den forelæggende ret vedrører beskatningen hos visse af koncernens hjemmehørende selskaber af udbytte modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber, hvori førstnævnte selskaber i investeringsøjemed har porteføljer, der repræsenterede mindre end 10% af stemmerettighederne, således at disse hjemmehørende selskaber ikke var omfattet af CFC-lovgivningen.

29 Prudential har i denne forbindelse for den forelæggende ret nedlagt påstand om tilbagebetaling af beløb opkrævet med urette og/eller erstatning for tab som følge af beskatning i henhold til Det Forenede Kongeriges skattelovgivning om udbytte af udbytte modtaget fra selskaber etableret i andre medlemsstater og i tredjelande.

30 På denne baggrund har High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er artikel 43 EF eller 53 EF til hinder for, at en medlemsstat opretholder og anvender bestemmelser,

a) hvorefter udbytte, som et selskab, der er hjemmehørende i den pågældende medlemsstat (herefter »det hjemmehørende selskab«), modtager fra andre hjemmehørende selskaber, er fritaget for selskabsskat, men hvorefter

b) der skal betales selskabsskat af udbytte, som det hjemmehørende selskab modtager fra et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, navnlig fra et selskab, der kontrolleres af det, men som er hjemmehørende i

en anden medlemsstat, hvor det beskattes med en lavere skattesats (herefter »det kontrollerede selskab«), efter at der er givet dobbeltbeskatningslempelse for kildeskat, som betales af udbyttet, og for den underliggende skat, som det kontrollerede selskab betalte af sit overskud?

2) Er artikel 43 EF, 49 EF eller 56 EF til hinder for en national skattelovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der før den 1. juli 1997:

a) skulle betales selskabsskat af visse udbytter, som et forsikringsselskab, der er hjemmehørende i en medlemsstat, modtog fra et selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat (»det ikke-hjemmehørende selskab«), men

b) det hjemmehørende forsikringsselskab kunne vælge, at tilsvarende udbytte modtaget fra et selskab, der er hjemmehørende i den samme medlemsstat, ikke skulle selskabsbeskattes med den yderligere følge, at et selskab, der havde truffet dette valg, ikke kunne kræve den skattegodtgørelse, som det ellers ville have haft krav på?

3) Er artikel 43 EF, 49 EF eller 56 EF til hinder for en national skattelovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, der:

a) under angivne omstændigheder bestemmer, at det hjemmehørende selskab skal beskattes af overskud i et kontrolleret selskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat som defineret ovenfor i første spørgsmål, litra b), og

b) pålægger visse overensstemmelseskrav, når det hjemmehørende selskab ikke anmoder om eller ikke kan kræve fritagelse og betaler skat af det kontrollerede selskabs overskud, og

c) pålægger yderligere overensstemmelseskrav, når det hjemmehørende selskab søger at opnå fritagelse for denne skat?

4) Ville besvarelsen af første til tredje spørgsmål være anderledes, hvis det kontrollerede selskab (i første og tredje spørgsmål) eller det ikke-hjemmehørende selskab (i andet spørgsmål) var hjemmehørende i et tredjeland?

5) Såfremt en medlemsstat har vedtaget de i første til tredje spørgsmål omhandlede bestemmelser inden den 31. december 1993 og efter denne dato ændrede bestemmelserne på den måde, der er beskrevet i [forelæggelsesafgørelsen], og hvis disse ændrede bestemmelser udgør restriktioner, der er forbudt efter artikel 56 EF, skal disse restriktioner da anses for restriktioner, der ikke eksisterede den 31. december 1993 for så vidt angår artikel 57 EF?

6) Såfremt én eller flere af de i første til tredje spørgsmål omhandlede bestemmelser er i strid med de nævnte fællesskabsbestemmelser, og såfremt det hjemmehørende selskab og/eller det kontrollerede selskab fremsætter følgende krav:

a) et krav om tilbagebetaling af (eller erstatning for det tab, der følger af den manglende rådighed over beløb, som er betalt i) selskabsskat, der er opkrævet uretmæssigt af det hjemmehørende selskab under de i første til tredje spørgsmål omhandlede omstændigheder

b) et krav om tilbagebetaling og/eller godtgørelse af et beløb svarende til de tab, fradrag eller udgifter, som det hjemmehørende selskab har brugt til (eller som er overført til det hjemmehørende selskab fra andre selskaber i den samme koncern, som er hjemmehørende i den samme medlemsstat, for) at fjerne eller nedsætte den skat, der opstod på grund af de ovenfor i første til tredje spørgsmål omhandlede bestemmelser, men som ellers kunne have været anvendt på anden måde eller kunne have været fremført

c) et krav om godtgørelse for omkostninger, tab, udgifter og gæld, som opstod på grund af overholdelsen af den ovenfor i tredje spørgsmål omhandlede nationale lovgivning

d) et krav om godtgørelse for omkostninger, udgifter og gæld, når et kontrolleret selskab har udloddet reserver til det hjemmehørende selskab for at opfylde krav i den nationale lovgivning som et alternativ til, at det hjemmehørende selskab betaler den i tredje spørgsmål omhandlede skat, og det kontrollerede selskab herved har pådraget sig omkostninger, udgifter og gæld, som det kunne have undgået, hvis det havde været i stand at anvende disse reserver på anden måde,

skal sådanne krav da anses for:

— et krav om tilbagebetaling af uretmæssigt pålignede beløb, der opstår som følge af og i tillæg til overtrædelsen af de ovennævnte fællesskabsbestemmelser, eller

— et krav om godtgørelse eller erstatning, således at de betingelser, der er fastsat i dom [af 5. marts 1996, forenede sager C-46/93 og C-48/93, Brasserie du pêcheur og Factortame, Sml. I, s. 1029], skal være opfyldt, eller

— et krav om betaling af et beløb svarende til en fordel, der uretmæssigt er blevet nægtet?

7) Såfremt en del af sjette spørgsmål besvares med, at kravet er et krav om betaling af et beløb svarende til en fordel, der uretmæssigt er blevet nægtet,

a) opstår sådanne krav da som en konsekvens af og som supplement til den ret, som følger af de ovennævnte fællesskabsbestemmelser, eller

b) skal nogle eller alle af de erstatningsbetingelser, der er fastsat i dommen [i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame], være opfyldt, eller

c) skal andre betingelser være opfyldt?

8) Har det betydning, om de i sjette spørgsmål opregnede krav efter national ret fremsættes som krav om tilbagebetaling eller fremsættes, eller skal fremsættes, som erstatningskrav?

9) Hvilke retningslinjer, om nogen, finder Domstolen det passende at give i de foreliggende sager for, hvilke omstændigheder den nationale ret bør tage hensyn til ved vurderingen af, om der foreligger en tilstrækkeligt kvalificeret overtrædelse af fællesskabsretten i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i dommen [i sagen

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?

10) Kan der principielt foreligge en direkte årsagsforbindelse (i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i dommen [i sagen Brasserie du pêcheur og Factortame]) mellem en overtrædelse af artikel 43 EF, 49 EF og 56 EF og tab, som omhandlet i sjette spørgsmål, litra a)-d), der hævdes at være forårsaget heraf? Hvilke retningslinjer, om nogen, finder Domstolen det i givet fald passende at give for, hvilke omstændigheder den nationale ret bør tage hensyn til ved vurderingen af, om der foreligger en sådan direkte årsagsforbindelse?

11) Kan den nationale ret ved afgørelsen af, hvilket tab der skal erstattes, tage hensyn til, om de skadelidte på passende måde har søgt at undgå eller begrænse skaden, og navnlig om de skadelidte har gjort brug af retsmidler, hvorved det kunne have været fastslået, at de nationale bestemmelser (som følge af anvendelsen af dobbeltbeskatningsoverenskomster) ikke medførte de i første til tredje spørgsmål nævnte forpligtelser?

12) Har parternes opfattelser på de relevante tidspunkter vedrørende dobbeltbeskatningsoverenskomsternes virkninger betydning for besvarelsen af ellevte spørgsmål?«

31 Da der i den foreliggende sag er rejst fortolkningsspørgsmål, der er analoge til dem, der er omhandlet i de spørgsmål, der er forelagt i de sager, der efterfølgende har givet anledning til dom af 12. september 2006, Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas (sag C-196/04, Sml. I, s. 7995), domme af 12. december 2006, Test Claimants

in Class IV of the ACT Group Litigation (sag C-374/04, Sml. I, s. 11673), og Test Claimants in the FII Group Litigation (sag C-446/04, Sml. I, s. 11753), samt dom af 13. marts 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (sag C-524/04, Sml. I, s. 2107), blev sagens behandling udsat ved beslutning af 13. december 2005 fra Domstolens præsident, indtil Domstolen traf afgørelse i sidstnævnte sager.

32 Dommene i sagerne Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation og Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation blev meddelt den forelæggende ret ved skrivelse af 3. april 2007 med henblik på, at denne kunne meddele Domstolen, om anmodningen om præjudiciel afgørelse i lyset af disse domme ønskedes fastholdt.

33 Ved skrivelse af 12. juni 2007 meddelte den forelæggende ret Domstolen, at den ønskede at fastholde sin anmodning.

Om de præjudicielle spørgsmål

34 I henhold til procesreglementets artikel 104, stk. 3, første afsnit, kan Domstolen, såfremt et præjudicielt spørgsmål er identisk med et spørgsmål, Domstolen allerede har afgjort, eller såfremt besvarelsen af et sådant spørgsmål klart kan udledes af retspraksis, efter at have hørt generaladvokaten, til enhver tid træffe afgørelse ved begrundet kendelse.

Første spørgsmål

35 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF og 56 EF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et selskab, der ligeledes er hjemmehørende i denne stat (herefter »udbytte af indenlandsk oprindelse«), er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et selskab, der ikke er hjemmehørende i denne medlemsstat (herefter »udbytte af udenlandsk oprindelse«), navnlig når det drejer sig om et ikke-hjemmehørende selskab, der er kontrolleret af dette hjemmehørende selskab, er selskabsskattepligtigt, idet der i sidstnævnte tilfælde dog gives en lempelse for al kildeskat, som opkræves i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, samt, hvis det hjemmehørende udbyttemodtagende selskab, direkte eller indirekte, besidder mindst 10% af stemmerettighederne i det udloddende selskab, en lempelse for den selskabsskat, som det udloddende selskab har betalt af det overskud, som ligger til grund for det udloddede udbytte.

36 Det bemærkes, at Domstolen i dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation allerede har haft lejlighed til at undersøge dette spørgsmål, og Domstolens besvarelse i denne dom kan derfor fuldt ud overføres på det første spørgsmål, der er forelagt af den forelæggende ret i nærværende sag.

37 I nævnte dom bemærkede Domstolen, at fællesskabsretten principielt ikke forbyder en medlemsstat at undgå kædebeskatning af udbytte, som modtages af et hjemmehørende selskab, ved at anvende regler, hvorefter udbyttet er fritaget for beskatning, hvis det udbetales af et hjemmehørende selskab, og samtidig undgå kædebeskatning af udbytte ved hjælp af en modregningsordning, hvis det udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 48).

38 Hvad for det første angår udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, hvori det besidder en ejerandel, der giver det en sådan indflydelse på beslutningerne i dette ikke-hjemmehørende selskab, at det kan træffe afgørelse om dets drift, har Domstolen fastslået, at den omstændighed, at der anvendes en fritagelsesordning på udbytte af indenlandsk oprindelse og en modregningsordning på udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er i strid med princippet om etableringsfriheden, som er fastslået i artikel 43 EF, for så vidt som den skattesats, der anvendes på udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 57).

39 Hvad dernæst angår hjemmehørende selskaber, der har modtaget udbytte fra et selskab, i hvilket de besidder mindst 10% af stemmerettighederne, uden at dette giver dem en sådan indflydelse på beslutningerne i det udloddende selskab, at de kan træffe afgørelse om dets drift, fremgår det af Domstolens praksis, at for så vidt angår den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er den omstændighed, at der anvendes en fritagelsesordning på udbytte af indenlandsk oprindelse og en modregningsordning på udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke i strid med princippet om de frie kapitalbevægelser, som er fastslået i artikel 56 EF, for så vidt som den skattesats, der anvendes på udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der anvendes på udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 60).

40 Hvad endelig for det tredje angår hjemmehørende selskaber, der har modtaget udbytte fra selskaber, i hvilke de besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, har Domstolen efter at have udtalt, at udbytte af indenlandsk oprindelse er fritaget for selskabsskat, mens udbytte af udenlandsk oprindelse er selskabsskattepligtigt og kun giver ret til lempelse for kildeskat, som måtte være opkrævet af samme udbytte i

den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 61), fastslået, at den forskellige behandling af udbytte — som følger af en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede — som hjemmehørende selskaber modtager fra ikke-hjemmehørende selskaber, i hvilke de besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, udgør en restriktion for kapitalens frie bevægelighed, som principielt er forbudt i medfør af artikel 56 EF (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 65).

41 Domstolen har herefter fastslået, at den omstændighed, at det for så vidt angår besiddelse af sådanne kapitalandele tilkommer en medlemsstat at fastlægge, om og i hvilket omfang kædebeskatning af udloddet udbytte skal undgås, ikke betyder, at medlemsstaten dermed kan anvende en ordning, hvor udbytte af udenlandsk oprindelse og udbytte af indenlandsk oprindelse ikke behandles lige (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 69), og at eventuelle vanskeligheder med hensyn til at fastslå den skat, der faktisk er blevet betalt i en anden medlemsstat, uanset at en medlemsstat under alle omstændigheder kan vælge mellem forskellige mulige ordninger med henblik på at undgå eller lempe kædebeskatning af udloddet overskud, ikke kan begrunde en hindring for kapitalens frie bevægelighed som den, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 70).

42 Domstolen har følgelig fastslået, at artikel 56 EF er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, uden at det hjemmehørende selskab ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 70).

43 Herefter skal første spørgsmål besvares med, at:

— artikel 43 EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det hjemmehørende selskab besidder en ejerandel, der giver det en sådan indflydelse på beslutningerne i dette ikke-hjemmehørende selskab, at det kan træffe afgørelse om dette selskabs drift, selskabsbeskattes, samtidig med at der ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende, for så vidt som den skattesats, der gælder for udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der gælder for udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør

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

— artikel 56 EF desuden skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte,

som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, selskabsbeskattes, uden at det hjemmehørende selskab ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende.

Andet spørgsmål

44 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 43 EF, 49 EF eller 56 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der tillader en fritagelse for selskabsskat for visse udbytter, som hjemmehørende forsikringsselskaber modtager fra hjemmehørende selskaber, men udelukker en sådan fritagelse for tilsvarende udbytter modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber.

45 Det fremgår i denne forbindelse af fast retspraksis, at etableringsfriheden indebærer adgang til at oprette og lede virksomheder, herunder navnlig selskaber, i en medlemsstat for en statsborger i en anden medlemsstat. En statsborger i en medlemsstat udøver således sin etableringsret, når han er indehaver af en kapitalandel i et selskab i en anden medlemsstat, der giver ham en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at han kan træffe afgørelse om dets drift (dom af 13.4.2002, sag C-251/98, Baars, Sml. I, s. 2787, præmis 22, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 31, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 27).

46 I princippet henhører den omstændighed, at en eller flere personer, der er hjemmehørende i en medlemsstat, erhverver kapitalandele i et selskab, der er stiftet og har hjemsted i en anden medlemsstat, når en sådan kapitalandel ikke giver disse personer en sådan indflydelse på beslutningerne i selskabet, at de kan træffe afgørelse

om dets drift, under EF-traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser (jf. i denne retning Baars-dommen, præmis 22, dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 31, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 27).

47 Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at de sagsøgere i hovedsagen, der er omfattet af den lovgivning, der er omhandlet i det andet spørgsmål, i det foreliggende tilfælde ikke har en kontrollerende kapitalandel i de selskaber, fra hvilke de har modtaget udbytte, men udelukkende en porteføljе-andel i investeringsøjemed på mindre end 10%.

48 Det er derfor ufornødent at besvare det andet spørgsmål, for så vidt som det vedrører artikel 43 EF.

49 Det samme gælder, for så vidt som dette spørgsmål vedrører artikel 49 EF.

50 Det følger således af artikel 50 EF, at de tjenesteydelser, der normalt udføres mod betaling, i det omfang de ikke omfattes af bestemmelserne vedrørende den frie bevægelighed for kapital, betragtes som tjenesteydelser i traktatens forstand.

51 Da en medlemsstats statsborgers oppebørsel af aktieudbytte fra et selskab, der har hjemsted i en anden medlemsstat, er uadskilleligt forbundet med en kapitalbevægelse (dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 29 og 30), henhører denne transaktion ikke under artikel 49 EF.

52 De forelagte spørgsmål skal derfor alene besvares i lyset af artikel 56 EF.

53 Herved bemærkes, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 56, stk. 1, EF qua restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der afholder personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre medlemsstater (dom af 23.2.2006, sag C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 44, af 25.1.2007, sag C-370/05, Festersen, Sml. I, s. 1129, præmis 24, og af 18.12.2007, sag C-101/05, A, Sml. I, s. 11531, præmis 40).

54 Inden for rammerne af den lovgivning, der finder anvendelse i hovedsagen, finder ICTA's section 208 i princippet ikke anvendelse på hverken pensionstransaktioner eller livsforsikringstransaktioner i udlandet, hvilket indebærer, at udbytte, der hidrører fra porteføljeinvesteringer knyttet til disse transaktioner, beskattes i Det Forenede Kongerige. Mens et livsforsikringsselskab før den 1. juli 1997 som en undtagelse kunne vælge, at denne section skulle finde anvendelse med hensyn til udbytte, som selskabet i forbindelse med sine pensionstransaktioner modtog fra hjemmehørende selskaber, var et sådant valg udelukket med hensyn til udbytte, som det i forbindelse med sådanne transaktioner modtog fra ikke-hjemmehørende selskaber.

55 En sådan ordning er i strid med artikel 56 EF, hvis udbytte, der betales af selskaber med hjemsted i en anden medlemsstat til forsikringsselskaber med hjemsted i Det Forenede Kongerige, i skattemæssig henseende behandles mindre fordelagtigt end udbytte, der betales af selskaber med hjemsted i Det Forenede Kongerige (jf. i denne retning Verkooijen-dommen, præmis 34-38, og dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 64).

56 Det fremgår i denne forbindelse ikke af forelæggelsesafgørelsen, at et selskab, der modtog udbytte af udenlandsk oprindelse, og som ikke kunne foretage det nævnte valg, alene af denne grund behandledes mindre fordelagtigt under hensyn til, at den indrømmede valgmulighed med hensyn til udbytte af national oprindelse indebar et afkald på skattegodtgørelse.

57 Det tilkommer den forelæggende ret at undersøge, om dette var tilfældet.

58 I det omfang det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at selskaber, der kun besad en kapitalandel på mindre end 10% i det udloddende selskab, ikke havde ret til fradrag for den selskabsskat, der var betalt af dette selskab i den medlemsstat, hvor det havde hjemsted, var disse selskaber derimod udsat for en i skattemæssig henseende mindre fordelagtig behandling i strid med artikel 56 EF.

59 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering er det legitimt og forholdsmæssigt kun at give disse hjemmehørende selskaber en lempelse for selskabsskat op til det beløb, som måtte være opkrævet i kildeskat af udbyttet. Der er nemlig praktiske hindringer for at give et selskab, der kun besidder en kapitalandel på mindre end 10% i det udloddende selskab, en skattegodtgørelse, der svarer til den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt. I modsætning til en skattegodtgørelse for kildeskat vil en sådan skattegodtgørelse kun kunne gives efter lange og komplicerede undersøgelser. Af denne grund er det legitimt at fastsætte en minimumsgrænse på grundlag af størrelsen af den kapitalandel, som besiddes.

60 Ganske vist tilkommer det principielt medlemsstaterne, når de indfører mekanismer, hvormed det tilsigtes at undgå eller lempe kædebeskatning af udloddet udbytte, at fastlægge den kategori af skattepligtige, der kan udnytte disse mekanismer, og med henblik herpå indføre minimumsgrænser baseret på den kapitalandel, som disse skattepligtige besidder i de pågældende udloddende selskaber. Det er udelukkende

for så vidt angår selskaber i medlemsstaterne, der besidder en kapitalandel på mindst 25% i et selskab i en anden medlemsstat, at det i medfør af artikel 4, sammenholdt med artikel 3, 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, pålægges medlemsstaterne, hvis de ikke fritager udbytte, som et hjemmehørende moderselskab modtager fra et datterselskab, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, for beskatning, at tillade moderselskabet fra det beløb, det skal betale i skat, at trække ikke blot kildeskat, som er opkrævet af den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende, men tillige den del af datterselskabets skat, der vedrører dette udbytte (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 67).

61 Selv om artikel 4 i direktiv 90/435 for så vidt angår besiddelse af kapitalandele, som ikke er omfattet af direktivet, således ikke er til hinder for, at en medlemsstat beskatter udbytte, der udbetales af et ikke-hjemmehørende selskab til et hjemmehørende selskab, uden at give det sidstnævnte selskab nogen form for lempelse for selskabsskat, som det førstnævnte selskab har betalt i den medlemsstat, hvor det er hjemmehørende, kan en medlemsstat imidlertid kun udnytte denne beføjelse, for så vidt som udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, i medfør af den nationale lovgivning også beskattes hos det selskab, der modtager udbyttet, uden at dette selskab kan få nogen lempelse for den selskabsskat, som det udloddende selskab har betalt (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 68).

62 Den omstændighed, at det for så vidt angår besiddelse af sådanne kapitalandele tilkommer en medlemsstat at fastlægge, om og i hvilket omfang kædebeskatning af udloddet udbytte skal undgås, betyder nemlig ikke, at medlemsstaten dermed kan anvende en ordning, hvor udbytte af udenlandsk oprindelse og udbytte af indenlandsk oprindelse ikke behandles lige (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 69).

63 Desuden kan eventuelle vanskeligheder med hensyn til at fastslå den skat, der faktisk er blevet betalt i en anden medlemsstat, uanset at en medlemsstat under alle

omstændigheder kan vælge mellem forskellige mulige ordninger med henblik på at undgå eller lempe kædebeskatning af udloddet overskud, ikke begrunde en hindring for kapitalens frie bevægelighed som den, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

64 I den foreliggende sag har Det Forenede Kongeriges regering endvidere gjort gældende, at en sådan forskelsbehandling er begrundet i hensynet til at sikre sammenhængen i skattesystemet.

65 Det fremgår ganske vist af fast retspraksis, at nødvendigheden af at sikre sammenhængen i et skattesystem kan begrunde en begrænsning af udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten (domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 21).

66 Det fremgår imidlertid også af fast retspraksis, at for at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det dog være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. i denne retning Verkooijen-dommen, præmis 57, dom af 15.7.2004, sag C-315/02 Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 35, og af 14.9.2006, sag C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, Sml. I, s. 8203, præmis 53, samt dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 93).

67 Selv om den i hovedsagen omtvistede skattelovgivning hviler på en sammenhæng mellem den indrømmede skattefordel og den modsvarende opkrævning, idet den foreskriver en skattegodtgørelse for udbytte modtaget fra et ikke-hjemmehørende selskab, hvori moderselskabet besidder 10% eller mere af stemmerettighederne,

burde kravet om en sådan direkte sammenhæng netop føre til at give den samme skattefordel til selskaber, der modtager udbytte fra ikke-hjemmehørende selskaber, hvori et moderselskab besidder mindre end 10% af stemmerettighederne, eftersom de sidstnævnte selskaber også, i de stater, hvor de er hjemmehørende, skal betale selskabsskat af det udloddede udbytte (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 93).

68 Den restriktion, der er nævnt i denne kendelses præmis 58, kan følgelig ikke begrundes i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i skattesystemet.

69 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der tillader en fritagelse for selskabsskat for visse udbytter, som hjemmehørende forsikringsselskaber modtager fra hjemmehørende selskaber, men udelukker en sådan fritagelse for tilsvarende udbytter modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber, for så vidt som dette indebærer en mindre fordelagtig behandling af sidstnævnte udbytter.

Tredje spørgsmål

70 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om 43 EF, 49 EF eller 56 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der på den ene side foreskriver, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i denne medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et CFC-selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, og som på den andens side opstiller visse overensstemmelseskrav, når det hjemmehørende selskab søger at opnå fritagelse for den skat, der allerede er betalt af dette kontrollerede selskabs overskud i den stat, hvor dette selskab er hjemmehørende.

71 Det bemærkes for det første, at Domstolen i dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas allerede har haft lejlighed til at undersøge det første led af dette spørgsmål, og Domstolens besvarelse i denne dom kan derfor fuldt ud overføres på nærværende sag.

72 I nævnte dom fastslog Domstolen, at da CFC-lovgivningen vedrører beskatningen under visse betingelser af overskud i datterselskaber, der er oprettet uden for Det Forenede Kongerige, og hvori et hjemmehørende selskab ejer en kapitalandel, der sikrer det kontrollen med datterselskaberne, skal lovgivningen undersøges med hensyn til artikel 43 EF og 48 EF (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 32).

73 Under den antagelse, at denne lovgivning har restriktive virkninger for den frie udveksling af tjenesteydelser og for de frie kapitalbevægelser, er sådanne virkninger uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden og kan under alle omstændigheder ikke begrunde en undersøgelse af den nævnte lovgivning med hensyn til artikel 49 EF og 56 EF (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 33).

74 Domstolen udtalte herefter, at CFC-lovgivningen indebærer en forskellig behandling af hjemmehørende selskaber afhængigt af beskatningsniveauet for det selskab, hvori de ejer en kapitalandel, der sikrer dem kontrollen med dette, og at denne forskelsbehandling skaber en skattemæssig ulempe for det hjemmehørende selskab, som er omfattet af CFC-lovgivningen (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 43 og 45).

75 Domstolen fastslog følgelig, at den særlige skattemæssige behandling, der følger af CFC-lovgivningen, og den ulempe, der følger heraf for de hjemmehørende selskaber, der har et datterselskab, der i en anden medlemsstat beskattes på et lavt niveau, kan hindre udøvelsen af etableringsfriheden for disse selskaber ved at afholde dem fra

at oprette, erhverve eller opretholde et datterselskab i en medlemsstat, hvori dette beskattes på et sådant niveau, og at de således udgør en hindring for etableringsfriheden som omhandlet i artikel 43 EF og 48 EF (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 46).

76 En national foranstaltning, der begrænser etableringsfriheden, kan imidlertid være begrundet, når den specifikt sigter på rent kunstige arrangementer, hvis formål er at omgå den pågældende medlemsstats lovgivning (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 51 og den deri nævnte retspraksis).

77 Heraf følger, at for at en restriktion for etableringsfriheden vil kunne være begrundet i hensynet til bekæmpelse af misbrug, skal det specifikke formål med en sådan restriktion være at hindre adfærd, der består i at oprette rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 55).

78 For at konstatere, at der foreligger et sådant arrangement, kræves det således ud over et subjektivt forhold, der består i hensigten om at opnå en skattemæssig fordel, at det fremgår af de objektive omstændigheder, at det mål, der forfølges ved etableringsfriheden, ikke er nået, til trods for, at fællesskabsrettens betingelser formelt er opfyldt (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).

79 Det er således en betingelse for, at CFC-lovgivningen er forenelig med fællesskabsretten, at den beskatning, der er foreskrevet i denne lovgivning, skal være udelukket, når oprettelsen af CFC-selskabet svarer til en økonomisk realitet, uanset at der

foreligger skattemæssige bevæggrunde. Dette skal konstateres på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, angående bl.a. graden af CFC-selskabets fysiske eksistens med hensyn til lokaler, personale og udstyr (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 65 og 67).

80 I det foreliggende tilfælde tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om begrundelsestesten, som den er defineret i CFC-lovgivningen, således som Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, kan fortolkes således, at anvendelsen af den beskatning, der er foreskrevet i denne lovgivning, kan begrænses til rent kunstige arrangementer, eller om de kriterier, hvorpå denne test hviler, derimod betyder, at det hjemmehørende moderselskab, da ingen af de undtagelser, der er omhandlet i denne lovgivning, finder anvendelse, og hensigten om at opnå en nedsættelse af skatten i Det Forenede Kongerige spiller en central rolle i de begrundelser, der har ført til oprettelsen af CFC-selskabet, er omfattet af anvendelsesområdet for denne lovgivning, selv om der ikke foreligger objektive omstændigheder, der viser, at der foreligger et arrangement af denne art. I det første tilfælde må CFC-lovgivningen anses for forenelig med artikel 43 EF og 48 EF. I det andet tilfælde må det derimod fastslås, at lovgivningen er i strid med artikel 43 EF og 48 EF (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 72-74).

81 Artikel 43 EF og 48 EF skal i lyset af det anførte fortolkes således, at de er til hinder for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et CFC-selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, medmindre en sådan medregning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normalt skyldige nationale skat. Anvendelsen af en sådan skattemæssig foranstaltning skal derfor undlades, når det på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, fremgår, at CFC-selskabet, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, reelt er etableret i værtsmedlemsstaten og dér faktisk udøver økonomisk virksomhed (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 75).

82 Hvad for det andet angår de overensstemmelseskrav, der gælder for et hjemmehørende selskabs skattefritagelse for overskuddene i et CFC-selskab, bemærkes på den ene side, at Domstolen i dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas fastslog, at det hjemmehørende selskab er bedst i stand til at dokumentere, at det ikke har oprettet rent kunstige arrangementer, der ikke bygger på nogen økonomisk realitet, med henblik på at undgå den normalt skyldige skat af overskud, der optjenes ved virksomhed, der udføres på det nationale område, og at det skal have adgang til at fremlægge dokumentation for, at CFC-selskabets etablering er reel, og at det udøver en faktisk virksomhed (dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 70).

83 I den foreliggende sammenhæng er disse overensstemmelseskrav uadskilleligt forbundet med den i denne kendelses præmis 81 omhandlede vurdering, som foreneligheden af CFC-lovgivningen afhænger af.

84 På den anden side fastslog Domstolen i dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, at en national lovgivning, som hviler på en undersøgelse af objektive omstændigheder, som kan efterprøves for at afgøre, om en transaktion er et rent kunstigt arrangement, der blot har skattemæssige formål, skal anses for ikke at gå ud over, hvad der er nødvendigt for at forhindre misbrug, hvis den skattepligtige person i hvert tilfælde, hvor det ikke kan udelukkes, at der foreligger et sådant arrangement, uden at være underlagt unødige administrative byrder har adgang til at fremlægge beviser vedrørende de eventuelle forretningsmæssige grunde til, at denne transaktion er indgået (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 82).

85 Artikel 43 EF og 48 EF skal derfor fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, der pålægger visse overensstemmelseskrav, når det hjemmehørende selskab søger at opnå fritagelse for den skat, der allerede er betalt af dette CFC-selskabs overskud i den stat, hvor dette selskab er hjemmehørende, for så vidt som disse krav har til formål at kontrollere, at CFC-selskabets etablering er reel, og at det udøver en faktisk økonomisk virksomhed, uden at dette indebærer unødige administrative byrder.

86 Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at:

— artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et CFC-selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, medmindre en sådan medregning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normalt skyldige nationale skat

— anvendelsen af en sådan skattemæssig foranstaltning derfor skal undlades, når det på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, fremgår, at CFC-selskabet, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, reelt er etableret i værtsmedlemsstaten og dér faktisk udøver økonomisk virksomhed

— artikel 43 EF og 48 EF imidlertid skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national skattelovgivning, der pålægger visse overensstemmelseskrav, når det hjemmehørende selskab søger at opnå fritagelse for den skat, der allerede er betalt af dette kontrollerede selskabs overskud i den stat, hvor dette selskab er hjemmehørende, for så vidt som disse krav har til formål at kontrollere, at CFC-selskabets etablering er reel, og at det faktisk udøver en økonomisk virksomhed, uden at dette indebærer unødige administrative byrder.

Fjerde spørgsmål

87 Med det fjerde spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om besvarelsen af første, andet og tredje spørgsmål ville være anderledes, hvis det ikke-hjemmehørende selskab havde hjemsted i et tredjeland.

88 Herved bemærkes for det første, at traktatens kapitel om etableringsfriheden ingen bestemmelser indeholder, som udvider anvendelsesområdet for dets bestemmelser til situationer, der vedrører etableringen af et selskab i en medlemsstat i et tredjeland (jf. i denne retning kendelse af 10.5.2007, sag C-102/05, A og B, Sml. I, s. 3871, præmis 29, og dom af 24.5.2007, sag C-157/05, Holböck, Sml. I, s. 4051, præmis 28).

89 Det er derfor i betragtning af besvarelsen af første, andet og tredje spørgsmål alene nødvendigt at besvare det fjerde spørgsmål med hensyn til de foranstaltninger, som artikel 56 EF er til hinder for.

90 Herved bemærkes, at der ved artikel 56, stk. 1, EF blev indført en liberalisering af kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande. Med dette formål for øje er det i bestemmelsen fastsat, at inden for rammerne af traktatens kapitel vedrørende »Kapital og betalinger« er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt (dom af 14.12.1995, forenede sager C-163/94, C-165/94 og C-250/94, Sanz de Lera m.fl., Sml. I, s. 4821, præmis 19, van Hilten-van der Heijden-dommen, præmis 37, og A-dommen, præmis 20).

91 Domstolen har desuden fastslået, at for så vidt angår kapitalbevægelser mellem medlemsstater og tredjelande kan artikel 56, stk. 1, EF, sammenholdt med artikel 57 EF og 58 EF, påberåbes ved de nationale retter og medføre, at nationale retsforskrifter, der strider mod den førstnævnte artikel, ikke må bringes i anvendelse, uanset hvilken kategori af kapitalbevægelser der er tale om (A-dommen, præmis 27).

92 Det fremgår ganske vist af Domstolens praksis, at det ikke kan fastsættes, i hvilket omfang medlemsstaterne er beføjede til at anvende visse restriktive foranstaltninger vedrørende kapitalbevægelser, uden at der tages hensyn til den omstændighed, at kapitalbevægelser til eller fra tredjelande finder sted i en anden retlig sammenhæng

end kapitalbevægelser, som finder sted inden for Fællesskabet. En medlemsstats beskatning af erhvervsaktiviteter inden for Fællesskabet med grænseoverskridende aspekter kan således på grund af graden af retlig integration mellem Fællesskabets medlemsstater, og navnlig på grund af eksistensen af fællesskabslovgivning om samarbejde mellem de nationale skattemyndigheder, såsom Rådets direktiv 77/799/EØF af 19. december 1977 om gensidig bistand mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder inden for området direkte skatter (EFT L 336, s. 15), ikke altid sammenlignes med beskatningen af erhvervsaktiviteter, der vedrører relationer mellem medlemsstaterne og tredjelande (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 170).

93 Det kan heller ikke udelukkes, at en medlemsstat kan godtgøre, at en restriktion for kapitalbevægelser til eller fra tredjelande er begrundet i et bestemt forhold under omstændigheder, hvor dette forhold ikke kan udgøre en gyldig begrundelse for en restriktion for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes (A-dommen, præmis 36 og 37).

94 Hvad angår de hensyn, som Det Forenede Kongeriges regering har fremført til begrundelse for de nationale foranstaltninger, der henvises til i første og andet spørgsmål, navnlig nødvendigheden af at sikre sammenhængen i skattesystemet, bemærkes, at denne regering ikke har forklaret, hvorledes disse hensyn begrunder de nævnte foranstaltninger i forholdet mellem en medlemsstat og tredjelande.

95 Med hensyn til de vanskeligheder, der knyttet til kontrollen af, om selskaber med hjemsted i et tredjeland overholder visse betingelser, har Domstolen endvidere i forbindelse med de frie kapitalbevægelser fastslået, at når muligheden for i henhold til en medlemsstats lovgivning at opnå en skattefordel er afhængig af, at man opfylder nogle betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres ved, at der indhentes oplysninger fra et tredjelands kompetente myndigheder, er det som udgangspunkt lovligt,

at denne medlemsstat nægter at indrømme denne fordel, hvis det, bl.a. på grund af at dette tredjeland ikke er aftalemæssigt forpligtet til at afgive oplysninger, viser sig umuligt at indhente disse oplysninger fra tredjelandet (A-dommen, præmis 63).

96 Det fremgår følgelig af denne dom, at artikel 56 EF — 58 EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter en skattefordel med hensyn til beskatningen af udbytte kun kan indrømmes, hvis det udloddende selskab har hjemsted i en stat, der er medlem af Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, eller i en stat, med hvilken beskatningsstaten har indgået en beskatningsaftale med bestemmelse om informationsudveksling, såfremt fordelen er undergivet betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres af denne medlemsstats kompetente myndigheder ved indhentelse af oplysninger fra den stat, hvor det udloddende selskab har hjemsted (jf. i denne retning A-dommen, præmis 67).

97 Det fjerde præjudicielle spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 56 EF — 58 EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der indrømmer en skattemæssig fordel med hensyn til selskabsskat for visse udbytter, som hjemmehørende selskaber modtager fra hjemmehørende selskaber, men udelukker en sådan fritagelse for tilsvarende udbytter modtaget fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, navnlig såfremt indrømmelsen af denne fordel er undergivet betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres af denne medlemsstats kompetente myndigheder ved indhentelse af oplysninger fra det tredjeland, hvor det udloddende selskab har hjemsted.

Femte spørgsmål

98 Med det femte spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om, såfremt en medlemsstat har vedtaget de i første til tredje spørgsmål omhandlede

bestemmelser inden den 31. december 1993 og efter denne dato ændrede bestemmelserne på den måde, der er angivet i forelæggelsesafgørelsen, og disse ændrede bestemmelser udgør restriktioner, der er forbudt efter artikel 56 EF, disse restriktioner da skal anses for restriktioner, der ikke eksisterede den 31. december 1993, jf. artikel 57 EF.

99 I denne henseende bemærkes for det første, at artikel 56 EF i henhold til artikel 57, stk. 1, EF ikke berører anvendelsen over for tredjelande af restriktioner, der den 31. december 1993 eksisterede i henhold til national lovgivning eller fællesskabslovgivning med hensyn til sådanne kapitalbevægelser til eller fra tredjelande, som vedrører direkte investeringer, herunder investering i fast ejendom, etablering, levering af finansielle tjenesteydelser eller værdipapirers adgang til kapitalmarkeder.

100 Det er derfor i betragtning af besvarelsen af første til tredje spørgsmål alene nødvendigt at besvare det femte spørgsmål med hensyn til de foranstaltninger, som artikel 56 EF er til hinder for.

101 Det bemærkes, at det femte spørgsmål ifølge de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt med hensyn til de nationale retlige rammer, der finder anvendelse i hovedsagen, således som Kommissionen har anført i sine indlæg for Domstolen, alene opstår med hensyn til det tredje spørgsmål.

102 Hvad angår de nationale foranstaltninger, der i besvarelsen af det første og andet spørgsmål er fundet i strid med artikel 56 EF, har den forelæggende ret ikke givet nogen indikationer, der gør det muligt at efterprøve, om disse foranstaltninger er truffet før den 31. december 1993 og ændret efter denne dato på en måde, der er relevant for anvendelsen af artikel 57, stk. 1, EF.

103 Det er således ufornødent at besvare det femte spørgsmål, for så vidt som det henviser til første og andet spørgsmål.

104 Hvad for det andet angår det femte spørgsmål bemærkes, for så vidt som det omhandler det tredje spørgsmål, at det i forbindelse med besvarelsen af sidstnævnte spørgsmål i denne kendelse er fastslået, at når CFC-lovgivningen vedrører beskatningen under visse betingelser af overskud i datterselskaber, der er oprettet uden for Det Forenede Kongerige, og hvori et hjemmehørende selskab ejer en kapitalandel, der sikrer det kontrollen med datterselskaberne, skal lovgivningen undersøges med hensyn til artikel 43 EF og 48 EF.

105 Domstolens besvarelse af det tredje spørgsmål henviser således på den ene side på ingen måde til artikel 56 EF.

106 Under den antagelse, at de nationale foranstaltninger, der i Domstolens besvarelse af det tredje spørgsmål er fundet i strid med artikel 43 EF og 48 EF, har restriktive virkninger for de frie kapitalbevægelser, må sådanne virkninger på den anden side anses for uundgåelige konsekvenser af en eventuel hindring for etableringsfriheden, og de kan ikke begrunde en undersøgelse af de nævnte foranstaltninger med hensyn til artikel 56 EF — 58 EF (jf. i denne retning dommen i sagen Cadbury Schweppes og Cadbury Schweppes Overseas, præmis 33, dom af 3.10.2006, sag C-452/04, Fidium Finanz, Sml. I, s. 9521, præmis 48 og 49, dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 34, og kendelsen i sagen A og B, præmis 27).

107 Det er derfor ufornødent at besvare det femte spørgsmål, for så vidt som det henviser til det tredje spørgsmål.

Sjette til tolvte spørgsmål

108 Med sjette til tolvte spørgsmål, der behandles samlet, ønsker den forelæggende ret, for det tilfælde at de nationale foranstaltninger, der er omhandlet i de foregående spørgsmål, er uforenelige med fællesskabsretten, nærmere bestemt oplyst, om krav som dem, der er fremsat af sagsøgerne i hovedsagen med henblik på at afhjælpe en sådan uforenelighed, skal anses for krav om tilbagebetaling af uretmæssigt opkrævede beløb eller krav på fordele, der uretmæssigt er blevet nægtet, eller derimod for erstatningskrav. I sidstnævnte tilfælde ønsker den forelæggende ret oplyst, om de betingelser, der er fastsat i Brasserie du pêcheur og Factortame-dommen (præmis 51 og 66), skal være opfyldt, og om der i den forbindelse skal tages hensyn til den form, hvori sådanne krav i medfør af national ret skal fremsættes.

109 Hvad angår anvendelsen af betingelserne for, at en medlemsstat kan tilpligtes at erstatte det tab, der er forvoldt borgere på grund af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, ønsker den forelæggende ret oplyst, om Domstolen kan give retningslinjer angående betingelsen om en tilstrækkelig kvalificeret overtrædelse af fællesskabsretten, samt betingelsen om årsagsforbindelse mellem overtrædelsen af den forpligtelse, der påhviler medlemsstaten, og de skadelidtes tab.

110 Den forelæggende ret ønsker også oplyst, om der ved afgørelsen af, hvilke tab der skal erstattes eller godtgøres, kan tages hensyn til, om de skadelidte på passende måde har søgt at undgå de påståede tab, navnlig ved sagsanlæg.

111 Det bemærkes, at Domstolen har haft lejlighed til at fastslå, at det ikke tilkommer den at foretage en retlig kvalifikation af søgsmål, som sagsøgerne i hovedsagen har anlagt ved den forelæggende ret. Det må påhvile disse nærmere at præcisere søgsmålenes

karakter og grundlag (søgsmål med påstand om tilbagebetaling eller med påstand om erstatning) under den forelæggende rets kontrol (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 201, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 109).

112 Domstolen har også fastslået, at det følger af fast retspraksis, at retten til at få tilbagebetalt afgifter, som en medlemsstat har opkrævet i strid med fællesskabsrettens bestemmelser, består som en konsekvens af og i tilslutning til de rettigheder, som borgerne er tillagt ved fællesskabsrettens bestemmelser efter den fortolkning, som Domstolen har givet af disse, og at medlemsstaten således som udgangspunkt er forpligtet til at tilbagebetale afgifter, der er opkrævet i strid med fællesskabsretten (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 202, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 110).

113 Når der ikke findes fællesskabsretlige bestemmelser om tilbagesøgning af nationale afgifter, der er opkrævet med urette, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsretten medfører for borgerne, men disse regler må dog ikke være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål på grundlag af national ret (ækvivalensprincippet), og de må heller ikke i praksis gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der tillægges i henhold til Fællesskabets retsorden (effektivitetsprincippet) (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 203, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 111).

114 I tilfælde, hvor en medlemsstat har opkrævet skatter i strid med fællesskabsrettens regler, har borgerne desuden ikke blot ret til tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, men også af beløb, der er betalt til denne stat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Dette omfatter også det tab, der følger af, at pengebeløb ikke har været til rådighed som følge af skatteopkrævningen i form af forskudsskat (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 205, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 112).

115 Domstolen har imidlertid fastslået, at hverken de lempelser eller andre skattemæssige fordele, som et hjemmehørende selskab har givet afkald på for fuldt ud at kunne modregne en skat, der er opkrævet med urette, i anden skat, der skulle betales, eller udgifter, som selskaberne i denne koncern har afholdt for at efterkomme den pågældende nationale lovgivning, kan kompenseres på grundlag af fællesskabsretten ved et søgsmål med påstand om tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, eller af de beløb, der er betalt til den pågældende medlemsstat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 113).

116 Under omstændighederne i denne sag beror sådanne omkostninger på beslutninger truffet af sagsøgerne i hovedsagen og kan derfor ikke i sig selv udgøre en uundgåelig konsekvens af anvendelsen af Det Forenede Kongeriges skattelovgivning med hensyn til udbytte og CFC-selskaber (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 207, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 113).

117 Det påhviler følgelig den nationale ret at fastslå, om de omkostninger, der er nævnt i denne kendelses præmis 114, for de pågældende selskaber udgør finansielle tab, der er lidt som følge af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, der kan tilregnes den pågældende medlemsstat (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 208, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 114).

118 Domstolen har ligeledes fastslået, at der, uden at det dermed er udelukket, at staten kan ifalde ansvar efter mindre restriktive betingelser i henhold til national ret, gælder tre betingelser for, at en medlemsstat kan tilpligtes at erstatte det tab, der er forvoldt borgere på grund af tilsidesættelser af fællesskabsretten, der kan tilregnes medlemsstaten, nemlig at den bestemmelse, der er tilsidesat, har til formål at tillægge borgerne rettigheder, at tilsidesættelsen er tilstrækkelig kvalificeret, og at der er en

direkte årsagsforbindelse mellem tilsidesættelsen af den forpligtelse, som påhviler staten, og de skadelidtes tab (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 209, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 115).

119 Det er herved i princippet de nationale retter, der skal anvende betingelserne for, at medlemsstaterne ifalder ansvar for tab, som borgerne er blevet påført på grund af tilsidesættelser af fællesskabsretten, i overensstemmelse med de anvisninger, som Domstolen har givet herfor (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 210, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 116).

120 Hvad angår den lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, er det åbenbart, at den første betingelse er opfyldt for så vidt angår artikel 43 EF og 56 EF. Disse bestemmelser tillægger nemlig borgerne rettigheder (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 211, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 117).

121 Hvad angår den anden betingelse har Domstolen for det første fastslået, at en tilsidesættelse af fællesskabsretten er tilstrækkelig kvalificeret, såfremt en medlemsstat under udøvelsen af sin kompetence til at udstede generelle retsakter åbenbart og groft har overskredet grænserne for sine beføjelser. For det andet bemærkes, at såfremt medlemsstaten på det tidspunkt, hvor den begik overtrædelsen, kun havde et stærkt begrænset eller intet skøn, kan selve den omstændighed, at der er begået en overtrædelse af fællesskabsretten, være tilstrækkelig til at bevise, at der foreligger en tilstrækkelig kvalificeret tilsidesættelse (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 212, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 118).

122 Med henblik på at afgøre, om der foreligger en tilstrækkelig kvalificeret tilsidesættelse, skal der tages hensyn til alle de relevante momenter, der er blevet forelagt den nationale ret. Der skal bl.a. lægges vægt på, hvor klar og præcis den tilsidesatte bestemmelse er, om overtrædelsen er begået, eller tabet er forvoldt forsætligt eller uagtsomt, om en eventuel retsvildfarelse er undskyldelig eller uundskyldelig, og den omstændighed, at en fællesskabsinstitutions holdning kan have været medvirkende til vedtagelsen eller opretholdelsen af nationale foranstaltninger eller praksis i strid med fællesskabsretten (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 213, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 119).

123 Domstolen har under alle omstændigheder allerede fastslået, at en overtrædelse af fællesskabsretten er åbenbart kvalificeret, når den har varet ved til trods for, at der er afsagt en dom, der fastslår traktatbruddet, eller en dom i en præjudiciel sag, eller der foreligger en fast praksis ved Domstolen på det pågældende område, hvoraf det fremgår, at den omtvistede adfærd har karakter af en overtrædelse (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 214, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 120).

124 I den foreliggende sag skal den nationale ret med henblik på at vurdere, om en tilsidesættelse af artikel 43 EF eller 56 EF, der er begået af den pågældende medlemsstat, er tilstrækkelig kvalificeret, tage hensyn til den omstændighed, at de konsekvenser, der på et område som direkte beskatning følger af den frie bevægelighed, der er sikret ved traktaten, kun gradvist er blevet klarlagt (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 215, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 121).

125 Hvad angår den tredje betingelse, dvs. kravet om, at der er en direkte årsagsforbindelse mellem tilsidesættelsen af den forpligtelse, som påhviler staten, og de skadelidtes tab, tilkommer det den forelæggende ret at undersøge, om det påståede tab

er en tilstrækkeligt direkte følge af tilsidesættelsen af fællesskabsretten til, at staten er erstatningspligtig (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 218, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 122).

126 Med det forbehold, at selve retten til erstatning følger direkte af fællesskabsretten, når disse betingelser er opfyldt, skal staten erstatte det forvoldte tab efter nationale erstatningsregler, idet betingelserne i de nationale lovgivninger for erstatning af tab dog ikke må være mindre fordelagtige end dem, der gælder for tilsvarende søgsmål efter national ret, og ikke må være udformet således, at de i praksis gør det umuligt eller urimeligt vanskeligt at opnå erstatning (dommen i sagen Test Claimants in the FII Group Litigation, præmis 219, og dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 123).

127 Domstolen har også fastslået, at den nationale ret ved afgørelsen af, hvilket tab der skal erstattes, kan undersøge, om den skadelidte på passende måde har søgt at undgå skaden eller begrænse dens omfang, og navnlig, om skadelidte i rette tid har gjort brug af alle de retsmidler, der stod til hans disposition (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 124).

128 Domstolen har herved bemærket, at den i præmis 106 i dom af 8. marts 2001, Metallgesellschaft m.fl. (forenede sager C-397/98 og C410/98, Sml. I, s. 1727), med hensyn til en skattelovgivning, hvorefter hjemmehørende datterselskaber af ikke-hjemmehørende moderselskaber nægtedes adgang til at være omfattet af koncernbeskatningsordningen, har fastslået, at udøvelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens umiddelbart anvendelige bestemmelser tillægger borgerne, ville blive gjort umulig eller uforholdsmæssig vanskelig, hvis deres krav om tilbagebetaling eller deres krav om erstatning på grundlag af tilsidesættelse af fællesskabsretten ikke kunne imødekommes eller blev nedsat alene med den begrundelse, at de pågældende ikke havde

anmodet om et skattesystem, som de ikke havde ret til efter den nationale lovgivning, med henblik på at anfægte skattemyndighedernes afslag ved hjælp af de bestående retsmidler og under påberåbelse af fællesskabsrettens forrang og direkte virkning (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 125).

129 Det følger også af Domstolens praksis, at anvendelsen af bestemmelserne om fri bevægelighed ville blive gjort umulig eller uforholdsmæssig vanskelig, hvis kravene om tilbagebetaling eller erstatning på grundlag af tilsidesættelse af disse bestemmelser ikke kunne imødekommes eller blev nedsat alene med den begrundelse, at de pågældende selskaber ikke havde anmodet skattemyndighederne om at blive omfattet af et skattesystem, som den nationale lov, i givet fald sammenholdt med relevante bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster, nægtede dem (jf. i denne retning dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 126).

130 Det tilkommer således den forelæggende ret at afgøre, om anvendelsen af den nationale lovgivning, der er tvist om i hovedsagen, under alle omstændigheder ville have ført til, at sagsøgerne i hovedsagen havde fået afslag på deres anmodninger over for Det Forenede Kongeriges skattemyndigheder, når det fremgår, at denne lovgivning, i givet fald sammenholdt med de relevante bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster, udgør en restriktion for etableringsfriheden, som er forbudt ved artikel 43 EF, eller en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er forbudt ved artikel 56 EF (dommen i sagen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, præmis 127).

131 Sjette til tolvte spørgsmål skal derfor besvares som følger:

— Når der ingen fællesskabsretlige bestemmelser findes på området, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de

rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne, herunder kvalifikationen af de krav, der fremsættes af de skadelidte ved de nationale retter. Disse retter er imidlertid forpligtet til at sikre, at borgerne har en effektiv søgsmålsadgang, således at de kan opnå tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, og af beløb, der er betalt til den pågældende medlemsstat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Hvad angår andre tab, som en person har lidt som følge af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, der kan tilregnes en medlemsstat, er medlemsstaten, under de betingelser, der fremgår af præmis 51 i Brasserie du pêcheur og Factortame-dommen, forpligtet til at erstatte det tab, der er forvoldt borgere, uden at dette udelukker, at staten i henhold til national ret kan ifalde ansvar efter mindre restriktive betingelser.

— Den forelæggende ret kan, når det fremgår, at en medlemsstats lovgivning udgør en restriktion for etableringsfriheden, som er forbudt ved artikel 43 EF, eller en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er forbudt ved artikel 56 EF, ved afgørelsen af, hvilke tab der skal erstattes, undersøge, om de skadelidte på passende måde har søgt at undgå skaderne eller begrænse disses omfang, og navnlig om de skadelidte i rette tid har gjort brug af alle de retsmidler, der stod til deres disposition. For at undgå, at udøvelsen af de rettigheder, som artikel 43 EF og 56 EF tillægger borgerne, gøres umulig eller uforholdsmæssig vanskelig, kan den forelæggende ret imidlertid afgøre, om anvendelsen af denne lovgivning, i givet fald sammenholdt med de relevante bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster, under alle omstændigheder ville have ført til, at sagsøgerne i hovedsagen havde fået afslag på deres anmodninger over for denne medlemsstats skattemyndigheder.

Sagens omkostninger

132 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. 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) **Artikel 43 EF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et andet hjemmehørende selskab, er fritaget for selskabsskat, mens udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager fra et ikke-hjemmehørende selskab, i hvilket det hjemmehørende selskab besidder en ejerandel, der giver det en sådan indflydelse på beslutningerne i dette ikke-hjemmehørende selskab, at det kan træffe afgørelse om dette selskabs drift, selskabsbeskattes, samtidig med at der ydes en skattegodtgørelse for den skat, som det udloddende selskab faktisk har betalt i den stat, hvor det er hjemmehørende, for så vidt som den skattesats, der gælder for udbytte af udenlandsk oprindelse, ikke er højere end den skattesats, der gælder for udbytte af indenlandsk oprindelse, og skattegodtgørelsen mindst svarer til det beløb, der er betalt i den medlemsstat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, op til et maksimum på det beløb, som beskatningen i den medlemsstat, hvor det udbyttemodtagende selskab er hjemmehørende, udgør.**

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

Artikel 56 EF skal desuden fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter udbytte, som et hjemmehørende selskab

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

2) **Artikel 56 EF skal fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der tillader en fritagelse for selskabsskat for visse udbytter, som hjemmehørende forsikringsselskaber modtager fra hjemmehørende selskaber, men udelukker en sådan fritagelse for tilsvarende udbytter modtaget fra ikke-hjemmehørende selskaber, for så vidt som dette indebærer en mindre fordelagtig behandling af sidstnævnte udbytter.**

3) **Artikel 43 EF og 48 EF skal fortolkes således, at de er til hinder for, at der i beskatningsgrundlaget for et hjemmehørende selskab, der er etableret i en medlemsstat, medregnes overskud, der er optjent af et kontrolleret udenlandsk selskab i en anden medlemsstat, når disse overskud dér beskattes på et lavere niveau end det, der finder anvendelse i den første stat, medmindre en sådan medregning kun angår rent kunstige arrangementer, der har til formål at undgå den normalt skyldige nationale skat.**

Anvendelsen af en sådan skattemæssig foranstaltning skal derfor undlades, når det på grundlag af objektive omstændigheder, som kan efterprøves af tredjemand, fremgår, at det kontrollerede udenlandske selskab, uanset at der foreligger skattemæssige bevæggrunde, reelt er etableret i værtsmedlemsstaten og dér faktisk udøver økonomisk virksomhed.

Artikel 43 EF og 48 EF skal imidlertid fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national skattelovgivning, der pålægger visse overensstemmelseskrav, når det hjemmehørende selskab søger at opnå fritagelse for den skat, der allerede er betalt af dette kontrollerede selskabs overskud i den stat, hvor dette selskab er hjemmehørende, for så vidt som disse krav har til formål at kontrollere, at det kontrollerede udenlandske selskabs etablering er reel, og at det faktisk udøver en økonomisk virksomhed, uden at dette indebærer unødige administrative byrder.

4) **Artikel 56 EF — 58 EF skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, der indrømmer en skattemæssig fordel med hensyn til selskabsskat for visse udbytter, som hjemmehørende selskaber modtager fra hjemmehørende selskaber, men udelukker en sådan fritagelse for tilsvarende udbytter modtaget fra selskaber med hjemsted i et tredjeland, navnlig såfremt indrømmelsen af denne fordel er undergivet betingelser, hvis overholdelse kun kan kontrolleres af denne medlemsstats kompetente myndigheder ved indhentelse af oplysninger fra det tredjeland, hvor det udloddende selskab har hjemsted.**

5) **Når der ingen fællesskabsretlige bestemmelser findes på området, tilkommer det hver enkelt medlemsstat i sin interne retsorden at udpege de kompetente retter og fastsætte de processuelle regler for sagsanlæg til sikring af beskyttelsen af de rettigheder, som fællesskabsrettens direkte virkning medfører for borgerne, herunder kvalifikationen af de krav, der fremsættes af de skadelidte ved de nationale retter. Disse retter er imidlertid forpligtet til at sikre, at borgerne har en effektiv søgsmålsadgang, således at de kan opnå tilbagebetaling af den skat, der er opkrævet med urette, og af beløb, der er betalt til den pågældende medlemsstat eller indeholdt af denne i direkte forbindelse med denne skat. Hvad angår andre tab, som en person har lidt som følge af en tilsidesættelse af fællesskabsretten, der kan tilregnes en medlemsstat, er medlemsstaten, under de betingelser, der fremgår af præmis 51 i dom af 5. marts 1996, Brasserie du pêcheur og Factortame (forenede sager C-46/93 og C-48/93), forpligtet til at erstatte det tab, der er forvoldt borgere, uden at dette udelukker, at staten i henhold til national ret kan ifalde ansvar efter mindre restriktive betingelser.**

Den forelæggende ret kan, når det fremgår, at en medlemsstats lovgivning udgør en restriktion for etableringsfriheden, som er forbudt ved artikel 43 EF, eller en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som er forbudt ved artikel 56 EF, ved afgørelsen af, hvilke tab der skal erstattes, undersøge, om de skadelidte på passende måde har søgt at undgå skaderne eller begrænse disses omfang, og navnlig om de skadelidte i rette tid har gjort brug af alle de retsmidler, der stod til deres disposition. For at undgå, at udøvelsen af de rettigheder, som artikel 43 EF og 56 EF tillægger borgerne, gøres umulig eller uforholdsmæssig vanskelig, kan den forelæggende ret imidlertid afgøre, om anvendelsen af denne lovgivning, i givet fald sammenholdt med de relevante bestemmelser i dobbeltbeskatningsoverenskomster, under alle omstændigheder ville have ført til, at sagsøgerne i hovedsagen havde fået afslag på deres anmodninger over for denne medlemsstats skattemyndigheder.

Underskrifter