DOMSTOLENS BESLUT (fjärde avdelningen)

den 23 april 2008 *

I mål C-201/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket) genom beslut av den 18 mars 2005, som inkom till domstolen den 6 maj 2005, i målet

meddelar

The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation

mot

Commissioners of Inland Revenue,

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský och T. von Danwitz,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: V. Trstenjak,
justitiesekreterare: R. Grass,

som avser att avgöra målet genom motiverat beslut i enlighet med artikel 104.3 första stycket i domstolens rättegångsregler,

och efter att ha hört generaladvokaten,

följande

Beslut

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG, 49 EG och 56–58 EG.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan flera internationella bolagskoncerner och å andra sidan Commissioners of Inland Revenue (skatteförvaltningen i Förenade kungariket) angående beskattningen av i landet hemmahörande bolag för den vinst som i landet ej hemmahörande dotterbolag genererat och för den utdelning som erhållits från sådana dotterbolag.

Tillämpliga bestämmelser

3 I Förenade kungariket regleras bolagsskatten i 1988 års lag om inkomstskatt och bolagsskatt (Income and Corporation Taxes Act 1988) (nedan kallad ICTA).

4 Enligt section 6 ICTA är ett i landet hemmahörande bolag skyldigt att erlägga bolagsskatt i Förenade kungariket för sin världsvida vinst. I denna ingår vinst som genereras i filialer och agenturer genom vilka det i landet hemmahörande bolaget bedriver sin verksamhet i andra stater.

5 Det i landet hemmahörande bolaget beskattas däremot i princip inte för vinster i dess dotterbolag, oberoende av om de är hemmahörande i landet eller ej, när dessa genereras.

Utdelningsbeskattningen

6 Med tillämpning av section 208 ICTA ska ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i den medlemsstaten hemmahörande bolag inte erlägga bolagsskatt på denna utdelning.

7 När ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag ska förstnämnda bolag erlägga bolagsskatt på denna utdelning. I ett sådant fall har det bolag som erhåller utdelningen inte rätt till något skattetillgodohavande och den utdelning som erhålls klassificeras inte som skattefri

investeringsinkomst. Enligt sections 788 och 790 ICTA gäller däremot att nämnda bolag har rätt till en lättnad för den skatt som det utdelande bolaget har erlagt i sin hemviststat. Denna skattelättnad medges antingen enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket eller enligt ett avtal för att undvika dubbelbeskattning (nedan kallat dubbelbeskattningsavtal) som Förenade kungariket slutit med denna andra stat.

8 Den nationella lagstiftningen medger sålunda att källskatt som innehållits på utdelning som ett i landet ej hemmahörande bolag lämnar till ett i landet hemmahörande bolag avräknas från den bolagsskatt som sistnämnda bolag ska erlägga. Om det bolaget direkt eller indirekt kontrollerar ett bolag som direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av röstetalet för aktierna i det utdelande bolaget, eller om bolaget är ett dotterbolag till ett sådant bolag, uppgår skattelättnaden till ett belopp motsvarande den underliggande utländska bolagsskatt som har erlagts på den vinst ur vilken utdelningen har lämnats. Denna utländska skatt får endast vara föremål för skattelättnad upp till det belopp som ska erläggas i bolagsskatt i Förenade kungariket på den berörda inkomsten.

9 Det finns särskilda bestämmelser för beskattningen av inkomst av investeringar, bland annat utdelningar, som försäkringsbolag erhåller av tillgångar knutna till transaktioner avseende pensioner och livförsäkringar.

10 Section 208 ICTA är i princip inte tillämplig på vare sig pensionstransaktioner eller livförsäkringstransaktioner i utlandet, vilket innebär att utdelning som härrör från portföljinvesteringar som är knutna till dessa transaktioner påförs skatten i Förenade kungariket, vilken beräknas i enlighet med de principer som är tillämpliga i fråga om beräkningen av rörelsevinsten av försäkringsverksamhet. Före den 1 juli 1997 kunde dock ett livförsäkringsbolag med avsteg från denna princip välja att tillämpa denna section på utdelning från i landet hemmahörande bolag när det gällde dess pensionstransaktioner. Om livförsäkringsbolaget utnyttjade denna möjlighet kunde det inte

kräva att få den avräkning som var knuten till denna utdelning. Ett sådant val var däremot, i samband med sådana transaktioner, uteslutet i fråga om utdelning som erhölls från i landet ej hemmahörande bolag.

Lagstiftningen om kontrollerade utländska bolag

11 Principen att det i landet hemmahörande bolaget inte beskattas för vinster i bolagets i landet ej hemmahörande dotterbolag när dessa genereras är förenad med ett undantag i form av den lagstiftning om utländska kontrollerade bolag (nedan kallade CFC-bolag) som återfinns i sections 747–756 ICTA och i bilagorna 24–26 till denna.

12 I denna lagstiftning föreskrivs att vinsten i ett CFC-bolag – varmed det enligt den version av lagen som var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad CFC-lagstiftningen) avses ett utländskt bolag som ägs till mer än 50 procent av det i landet hemmahörande bolaget – hänförs till sistnämnda bolag som beskattas för nämnda vinst, dock med rätt till avräkning för den skatt som CFC-bolaget har erlagt i sin hemviststat. Om samma vinst därefter delas ut till det i landet hemmahörande bolaget anses den skatt som detta bolag redan har erlagt i Förenade kungariket på vinsten i CFC-bolaget utgöra en extra skatt som CFC-bolaget har erlagt i utlandet och som får avräknas mot den skatt som det i landet hemmahörande bolaget har att betala på utdelningen.

13 CFC-lagstiftningen är tillämplig när CFC-bolaget beskattas efter ”en lägre beskattningsnivå” i sin hemviststat. Så är enligt CFC-lagstiftningen fallet för alla de redovisningsperioder när den skatt som CFC-bolaget har erlagt understiger tre fjärdedelar av den skatt som det skulle ha erlagt i Förenade kungariket på den skattepliktiga vinsten, sådan den skulle ha beräknats vid beskattningen i denna medlemsstat.

14 Från beskattningen enligt CFC-lagstiftningen görs ett antal undantag.

15 Enligt nämnda CFC-lagstiftning är denna beskattning inte tillämplig i följande typfall:

— CFC-bolaget för en ”godtagbar utdelningspolitik”, varmed avses att en bestämd procent (90 procent år 1996) av dess vinst ska ha delats ut senast 18 månader efter det att den genererats och beskattats hos ett i landet hemmahörande bolag.

— CFC-bolaget bedriver ”skattefri verksamhet” enligt nämnda lagstiftning, såsom viss kommersiell verksamhet som bedrivs av ett kommersiellt företag.

— CFC-bolaget uppfyller ”kravet på offentligt noterade aktier”, vilket innebär att allmänheten ska inneha 35 procent av rösterna, att dotterbolaget är noterat på erkänd fondbörs och att dess aktier omsätts på en godkänd aktiebörs.

— CFC-bolagets skattepliktiga vinst understiger 50 000 GBP (de minimis-undantag).

16 Beskattning enligt CFC-lagstiftningen får inte heller ske när det så kallade ”motivtestet” är uppfyllt. Detta test omfattar två kumulativa villkor. För det första gäller att

om de transaktioner som genererat vinsten i CFC-bolaget under den aktuella räkenskapsperioden leder till en minskning av skatten i Förenade kungariket i förhållande till den skatt som skulle ha erlagts om nämnda transaktioner inte hade företagits, och om minskningen till sitt belopp överskrider en viss gräns, måste det i landet hemmahörande bolaget visa att en sådan minskning inte var det huvudsakliga syftet eller ett av de huvudsakliga syftena med transaktionerna. För det andra ska det i landet hemmahörande bolaget visa att den huvudsakliga anledningen eller en av de huvudsakliga anledningarna till CFC-bolagets existens inte, under den aktuella räkenskapsperioden, var att minska skatten i Förenade kungariket genom undanhållande av vinster. Enligt nämnda lagstiftning föreligger undanhållande av vinster om det är rimligt att anta att inkomsterna skulle ha uppburits av och beskattats hos en person hemmahörande i Förenade kungariket om CFC-bolaget, eller varje annat närstående bolag hemmahörande utanför Förenade kungariket, inte hade existerat.

17 Skattemyndigheterna i Förenade kungariket publicerade år 1996 en lista över stater i vilka ett CFC-bolag under vissa omständigheter kan bildas och bedriva verksamhet samtidigt som det anses uppfylla villkoren för att slippa den beskattning som föreskrivs i CFC-lagstiftningen.

18 CFC-lagstiftningen var till och med år 1999 endast tillämplig efter beslut därom av skatteförvaltningen i Förenade kungariket. För i landet hemmahörande moderbolag saknades deklarationsskyldighet rörande CFC-bolag. Alltsedan dess får de i landet hemmahörande bolagen själva avgöra om denna lagstiftning är tillämplig på just deras fall och fastställa den beskattning som följer av en eventuell tillämpning av lagstiftningen (så kallad frivillig beskattning).

19 Den inkomstdeklaration som det i landet hemmahörande bolaget avger för bolagsbeskattningen ska i fråga om CFC-bolag innehålla information om namnen på berörda CFC-bolag, det eller de länder där CFC-bolaget eller CFC-bolagen är hemmahörande, omfattningen av det i landet hemmahörande bolagets andelsinnehav i vart

och ett av dessa CFC-bolag samt underlag för en eventuell ansökan om undantag från skattskyldighet. Om inget av de undantag som föreskrivs i CFC-lagstiftningen är tillämpligt ska det i landet hemmahörande bolaget precisera hur den totala skatten ska beräknas.

20 CFC-lagstiftningen har ändrats vid ett flertal tillfällen sedan december månad år 1993.

21 För det första har bestämmelsen om ”självangivelse” införts i fråga om CFC-bolag för räkenskapsår efter den 1 juli 1999.

22 För det andra har definitionen av kontroll över ett utländskt bolag ändrats med verkan från den 21 mars 2000. För övrigt har en bestämmelse antagits beträffande gemensamma dotterbolag.

23 För det tredje infördes bestämmelser avseende ”konstruerade skattesatser” (”designer rate”) genom finanslagen av år 2000, vilka tillämpas från den 6 oktober 1999. Enligt dessa bestämmelser kan emellertid ett bolag hemmahörande i en medlemsstat där skattesatsen är densamma som i Förenade kungariket, eller överstiger denna med tre fjärdedelar, likväl falla inom CFC-lagstiftningens tillämpningsområde om gällande bestämmelser i nämnda bolags hemviststat enligt skatteförvaltningen i Förenade kungariket ger nämnda bolag möjlighet att påverka beloppet av den skatt som ska betalas.

24 För det fjärde har en rad ändringar genomförts som har inneburit en skärpning av villkoren för en tillämpning av de minimis-undantaget, undantaget avseende att det finns en godtagbar utdelningspolitik, undantaget som är knutet till skattefria verksamheter och undantaget avseende uteslutna länder.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

25 Tvisten i målet vid den nationella domstolen utgör en så kallad ”group litigation” avseende bestämmelserna i Förenade kungarikets skattelagstiftning avseende utdelningar och CFC-bolag. Tvisten avser talan som väckts av 21 internationella bolagskoncerner vid High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division mot skatteförvaltningen i Förenade kungariket. Talan som förs av de tre bolagskoncernerna Anglo American, Cadbury Schweppes och Prudential har valts ut som pilotmål.

26 Anglo American och Cadbury Schweppes har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att de har följt Förenade kungarikets skattebestämmelser beträffande CFC-bolag och utdelningar men att de, om de hade känt till att dessa bestämmelser stred mot gemenskapsrätten, inte skulle ha erlagt någon skatt på utdelning från CFC-bolag eller på vinster som genererats i sådana bolag. De skulle inte heller ha utnyttjat vissa skattelättnader mot sin skatt då dessa hade kunnat användas för andra ändamål eller sparats, och de skulle inte ha lämnat någon utdelning för att erhålla undantaget från skattskyldighet baserat på en godtagbar utdelningspolitik, eftersom de inte hade något affärsmässigt intresse av att göra dessa utbetalningar eller eftersom den tidpunkt för utbetalningen som gäller enligt de villkor som föreskrivs i CFC-lagstiftningen angående undantaget från skattskyldighet utsatte koncernen för en oförmånlig skattemässig behandling. De skulle slutligen inte ha vidtagit några åtgärder och heller inte lagt ned några kostnader för att rätta sig efter CFC-lagstiftningen och inte begränsat sin affärsverksamhet i CFC-bolagen på ett sätt som överensstämmer med nämnda lagstiftning.

27 Anglo American och Cadbury Schweppes har i detta avseende vid den hänskjutande domstolen yrkat att rättsstridigt uttagna belopp ska återbetalas och/eller att den skada som föranletts av bestämmelserna i lagstiftningen om CFC-bolag och utdelningar ska ersättas liksom även de kostnader som de haft för att rätta sig efter nämnda bestämmelser.

28 Prudentials yrkande vid den hänskjutande domstolen avser beskattningen av vissa av dess i landet hemmahörande bolag för utdelning som erhållits från i landet ej hemmahörande bolag i vilka de förstnämnda för placeringsändamål innehade andelar motsvarande mindre än 10 procent av rösterna, varför nämnda i landet hemmahörande bolag inte blev föremål för någon tillämpning av CFC-lagstiftningen.

29 Prudential har i detta avseende yrkat vid den hänskjutande domstolen att rättsstridigt uttagna belopp ska återbetalas och/eller att den skada som föranletts av den skatt som med tillämpning av Förenade kungarikets lagstiftning om skatt på utdelning påförts utdelningar som erhållits från bolag hemmahörande i andra medlemsstater och i tredjeländer.

30 Det är under dessa omständigheter som High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, har beslutat att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artiklarna 43 EG eller 56 EG hinder för att en medlemsstat vidmakthåller och tillämpar bestämmelser enligt vilka

a) utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från andra i landet hemmahörande bolag är undantagen från skatteplikt, medan

b) utdelning som det i landet hemmahörande bolaget erhåller från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag, och då framför allt från bolag som kontrolleras av det i landet hemmahörande bolaget och som

är hemmahörande i en annan medlemsstat där det är föremål för en lägre beskattning (nedan kallat det kontrollerade bolaget), bolagsbeskattas i nämnda medlemsstat efter det att lättnad i enlighet med dubbelbeskattningsavtal medgivits för källskatt som innehållits på utdelningarna och den skatt som det kontrollerade bolaget har erlagt på sin vinst?

2) Utgör artiklarna 43 EG, 49 EG eller 56 EG hinder mot en sådan nationell skattelagstiftning i en medlemsstat som den som är ifråga i förevarande mål, enligt vilken, i dess lydelse före den 1 juli 1997

a) vissa utdelningar som ett försäkringsbolag hemmahörande i en medlemsstat erhöll från ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat (nedan kallat det i landet ej hemmahörande bolaget) påfördes bolagsskatt, medan

b) det i landet hemmahörande försäkringsbolaget kunde välja att motsvarande utdelningar från ett i samma stat hemmahörande bolag inte skulle påföras bolagsskatt, vilket i sin tur ledde till att ett bolag som hade gjort detta val inte kunde begära den avräkning av skatt som det annars skulle ha haft rätt till?

3) Utgör artiklarna 43 EG, 49 EG eller 56 EG hinder för en sådan nationell skattelagstiftning i en medlemsstat som den som är ifråga i förevarande mål, enligt vilken

a) det i landet hemmahörande bolaget under vissa omständigheter beskattas för vinster i ett i en annan medlemsstat hemmahörande kontrollerat bolag, på sätt som angetts ovan under fråga 1 b, och

b) det i landet hemmahörande bolaget, om det inte söker eller kan kräva något undantag från skattskyldighet och betalar skatt på vinsten i det kontrollerade bolaget, måste uppfylla vissa krav för att lagstiftningen ska bli tillämplig, och

c) ytterligare villkor uppställs för att lagstiftningen ska vara tillämplig i det fall det i landet hemmahörande bolaget söker utverka ett undantag från denna skatt?

4) Blir svaret på första, andra eller tredje frågorna annorlunda om det kontrollerade bolaget (för den första och den tredje frågan) eller det i landet ej hemmahörande bolaget (för den andra frågan) var hemmahörande i tredjeland?

5) För det fall en medlemsstat före den 31 december 1993 antagit de bestämmelser som beskrivs i första, andra och tredje frågorna, samt efter detta datum har ändrat dessa bestämmelser på sätt som beskrivs i [beslutet om hänskjutande], och om dessa bestämmelser i ändrad lydelse utgör restriktioner som är förbjudna enligt artikel 56 EG, ska då dessa restriktioner anses utgöra begränsningar som inte existerade per den 31 december 1993 vid tillämpning av artikel 57 EG?

6) För det fall någon av de bestämmelser som avses i första, andra och tredje frågorna strider mot nämnda gemenskapsrättsliga bestämmelser, vilka avses med dessa frågor, och om det antas att det i landet hemmahörande bolaget och/eller det kontrollerade bolaget framställer något av följande:

a) ett yrkande om återbetalning av bolagsskatt som rättsstridigt har debiterats det i landet hemmahörande bolaget (eller ersättning för kostnader som förorsakats av att de medel som erlagts i bolagsskatt hade kunnat användas på annat sätt) under de omständigheter som angivits ovan i första, andra eller tredje frågorna,

b) ett yrkande om återbetalning och/eller ersättning för förluster, lättnader och kostnader som det i landet hemmahörande bolaget haft (eller som överförts på det i landet hemmahörande bolaget från andra i samma medlemsstat hemmahörande bolag inom samma koncern) för att undanröja eller minska den skatt som påförts med stöd av de bestämmelser som angivits ovan i första, andra och tredje frågorna, i det fall sådana förluster, lättnader och kostnader skulle ha kunnat utnyttjas för andra ändamål eller sparats för framtiden,

c) ett yrkande om kompensation för kostnader, förluster, utgifter och skatter som förorsakats av att den nationella lagstiftning som angetts ovan i den tredje frågan efterkommits,

d) ett yrkande om ersättning för kostnader, utgifter och skatter som det kontrollerade bolaget har ådragit sig för att efter att ha överfört medel till det i landet hemmahörande bolaget i syfte att uppfylla kraven i den nationella lagstiftningen – vilket har skett som ett alternativ till att det i landet hemmahörande bolaget beskattas på sätt som anges ovan i tredje frågan – när det kontrollerade bolaget hade kunnat undvika sådana kostnader, utgifter och skatter om nämnda medel hade kunnat användas på annat sätt,

ska då sådana yrkanden anses utgöra

— ett krav på återbetalning av rättsstridigt uttagna belopp så att denna återbetalning blir en följd av, och en accessorisk del till åsidosättandet av ovannämnda gemenskapsbestämmelser, eller

— ett krav på kompensation eller skadestånd, vilket innebär att de villkor som anges i domen [av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame (REG 1996, s. I-1029)] måste uppfyllas, eller

— ett krav på betalning av ett belopp som motsvarar en rättsstridigt nekad fördel?

7) För det fall svaret på någon del av sjätte frågan är att kravet utgör ett krav på betalning av ett belopp som motsvarar en rättsstridigt nekad fördel

a) utgör då sådana krav en följd av, eller en accessorisk del av den rättighet som stadgas i ovannämnda gemenskapsbestämmelser, eller

b) ska några eller alla de villkor för återbetalning som fastställts i domen [i de ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame] vara uppfyllda, eller

c) ska några andra krav uppfyllas?

8) Blir det någon skillnad beroende på om de krav som avses ovan i sjätte frågan i nationellt rättsligt hänseende framställs som krav på återbetalning eller framställs som, eller måste framställas som, krav på skadestånd?

9) Vilken ledning, om någon, finner EG-domstolen det vara lämpligt att ge i förevarande fall när det gäller de omständigheter som den nationella domstolen bör beakta vid avgörandet av om det föreligger en tillräckligt klar överträdelse av gemenskapsrätten i den mening som avses i domen i [de ovannämnda förenade

målen Brasserie du pêcheur och Factortame], särskilt när det gäller huruvida överträdelsen var ursäktlig med hänsyn till den rättspraxis som då förelåg i fråga om tolkningen av de relevanta gemenskapsbestämmelserna?

10) Kan det, principiellt sett, föreligga ett direkt orsakssamband i den mening som avses i domen i [de ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame] mellan överträdelsen av artiklarna 43 EG, 49 EG och 56 EG och de förluster som faller inom de kategorier som angivits ovan i sjätte frågan, punkterna a–d och som påstås följa av överträdelsen? Vilken ledning, om någon, finner EG-domstolen det vara lämpligt att ge när det gäller de omständigheter den nationella domstolen bör beakta vid fastställandet av om det föreligger ett sådant direkt orsakssamband?

11) Kan den nationella domstolen, vid fastställandet av den förlust eller skada för vilken ersättning kan beviljas, beakta frågan huruvida personer som lidit skada har iakttagit rimlig aktsamhet för att undvika eller begränsa sin förlust, särskilt genom att begagna sig av sådana rättsmedel med hjälp av vilka de hade kunna visa att de nationella bestämmelserna inte (på grund av en tillämpning av dubbelbeskattningsavtal) innebär ett åläggande av de skyldigheter som anges ovan i första, andra och tredje frågorna?

12) Påverkas svaret på fråga 11 ovan av parternas uppfattningar vid den relevanta tidpunkten i fråga om verkan av dubbelbeskattningsavtalen?”

31 Eftersom de tolkningsfrågor som ställts i förevarande mål motsvarar de tolkningsfrågor som ställdes i de mål som senare utmynnade i dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of

the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), och i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), samt av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (REG 2007, s. I-2107), har målet, efter beslut av domstolens ordförande den 13 december 2005 förklarats vilande till dess att domstolen har meddelat ett beslut eller dom i sistnämnda mål.

32 Den hänskjutande domstolen underrättades om domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Test Claimants in the FII Group Litigation och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation genom skrivelse av den 3 april 2007, så att den domstolen skulle kunna meddela EG-domstolen huruvida den, med hänsyn till dessa domar, stod fast vid sin begäran om förhandsavgörande.

33 Den hänskjutande domstolen underrättade EG-domstolen i skrivelse av den 12 juni 2007 om att den stod fast vid sin begäran.

Prövning av tolkningsfrågorna

34 Enligt artikel 104.3 första stycket i rättegångsreglerna gäller att om en fråga i en begäran om förhandsavgörande är identisk med en fråga som domstolen redan har avgjort eller om svaret på en sådan fråga klart kan utläsas av rättspraxis, får domstolen, efter att ha hört generaladvokaten, när som helst avgöra saken genom motiverat beslut.

Den första frågan

35 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag (nedan kallad inhemsk utdelning) är undantagen från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt påförs utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag (nedan kallad utländsk utdelning), bland annat när det rör sig om ett i landet ej hemmahörande bolag som kontrolleras av det i landet hemmahörande bolaget, samtidigt som det medges en skattelättnad för all källskatt som det utdelande bolagets hemviststat innehåller. Likaså medges – när det i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelningen direkt eller indirekt behärskar minst 10 procent av röstetalet i det utdelande bolaget – en lättnad för den bolagsskatt som det utdelande bolaget har betalat på de vinster som ligger till grund för utdelningen.

36 Domstolen konstaterar att den i sin dom i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation redan föranletts att pröva denna fråga och att domstolens svar i den domen följaktligen kan överföras i sin helhet på den första fråga som den hänskjutande domstolen har ställt i förevarande mål.

37 I den domen fann domstolen att gemenskapsrätten i princip inte utgör något hinder mot att en medlemsstat undviker kedjebeskattning av utdelning till ett i landet hemmahörande bolag genom en tillämpning av bestämmelser om undantag från skatteplikt för denna utdelning om den lämnas av ett i landet hemmahörande bolag, medan utdelningar som lämnas av ett i landet ej hemmahörande bolag befrias från kedjebeskattning genom ett avräkningssystem (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 48).

38 När det för det första gäller den utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag, i vilket förstnämnda bolag innehar en andel som ger det ett bestämmande inflytande över besluten i det i landet ej hemmahörande bolaget och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas, har domstolen slagit fast att tillämpningen av ett system med undantag från skatteplikt för inhemska utdelningar och ett system med avräkning för utländska utdelningar inte strider mot den princip om etableringsfrihet som stadgas i artikel 43 EG så länge den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska sådana och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 57).

39 När det för det andra gäller i landet hemmahörande bolag som har erhållit utdelning från ett bolag i vilket de innehar minst 10 procent av rösterna, utan att detta innehav ger dem ett bestämmande inflytande över det bolagets beslut eller ger dem möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas, följer det av domstolens rättspraxis att tillämpningen av ett system med undantag från skatteplikt för inhemska utdelningar och ett system med avräkning för utländska utdelningar inte, i den kontext som avser den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, strider mot den princip om fri rörlighet för kapital som stadgas i artikel 56 EG så länge den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 60).

40 När det slutligen för det tredje gäller i landet hemmahörande bolag som har erhållit utdelning från bolag i vilka de innehar mindre än 10 procent av rösterna slog domstolen, efter att ha konstaterat att inhemsk utdelning är undantagen från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan utländsk utdelning påförs bolagsskatt samtidigt som lättnad endast medges för den eventuella källskatt som innehållits på

utdelningen i den stat i vilken det utdelande bolaget är hemmahörande (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 61), fast att den skillnad i behandling som görs enligt en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i förhållande till utdelning som i landet hemmahörande bolag erhåller från i landet ej hemmahörande bolag i vilka de innehar mindre än 10 procent av rösterna utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 56 EG (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 65).

41 Domstolen slog därefter fast att endast den omständigheten att det i fråga om sådana innehav ankommer på en medlemsstat att bestämma om och i vilken mån det ska förhindras att utdelade medel kedjebeskattas inte betyder att medlemsstaten får tillämpa ett system enligt vilket utländsk och inhemsk utdelning inte behandlas likvärdigt (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 61) och att oavsett om en medlemsstat i vilket fall som helst förfogar över olika system för att undvika eller lindra kedjebeskattningen av utdelad vinst, kan eventuella svårigheter vid fastställandet av vilken skatt som faktiskt betalats i en annan medlemsstat inte motivera ett sådant hinder för den fria rörligheten för kapital som det som återfinns i den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 70).

42 Domstolen slog följaktligen fast att artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar mindre än 10 procent av rösterna bolagsbeskattas enligt samma lagstiftning, utan att det utdelningsmottagande bolaget medges någon avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i sin hemviststat (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 74).

43 Mot bakgrund av vad som angetts ovan ska den första frågan besvaras enligt följande:

— Artikel 43 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt däremot enligt lagstiftningen påförs utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar en andel som ger det ett bestämmande inflytande över besluten i det senare bolaget och en möjlighet att avgöra hur detta bolags verksamhet ska bedrivas, samtidigt som lagstiftningen i sistnämnda fall ger rätt till avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i den medlemsstat där det är hemmahörande, så länge den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat.

— Artikel 56 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt däremot enligt lagstiftningen påförs utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar minst 10 procent av rösterna, samtidigt som lagstiftningen i sistnämnda fall ger rätt till avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i den medlemsstat där det är hemmahörande, så länge den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat.

— Artikel 56 EG ska dessutom tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende

bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt däremot enligt lagstiftningen påförs utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar mindre än 10 procent av rösterna, utan att det utdelningsmottagande bolaget medges någon avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i sin hemviststat.

Den andra frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga till domstolen för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG, 49 EG eller 56 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken undantag från skatteplikt avseende bolagsskatt medges för vissa utdelningar som i landet hemmahörande bolag erhåller från i landet hemmahörande försäkringsbolag, medan nämnda lagstiftning utesluter sådan skattefrihet för motsvarande utdelningar som erhålls från i landet ej hemmahörande bolag.

45 Av rättspraxis framgår i detta avseende att etableringsfriheten innefattar en rätt för en medborgare i en medlemsstat att bilda och driva företag, särskilt bolag, i en annan medlemsstat. En medborgare i en medlemsstat som i kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat innehar en andel som ger honom ett bestämmande inflytande över besluten i bolaget och möjlighet att avgöra hur dess verksamhet ska bedrivas, utnyttjar således sin etableringsrätt (dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkt 22, samt domarna i de ovannämnda målen Cadbury Schweppes Overseas, punkt 31, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 27).

46 När en eller flera personer hemmahörande i en medlemsstat förvärvar andelar i ett bolag som bildats och etablerats i en annan medlemsstat omfattas detta förvärv i princip av EG-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, när ett sådant innehav inte ger dessa personer ett bestämmande inflytande över bolagets beslut och

inte heller ger dem möjlighet att avgöra hur bolagets verksamhet ska bedrivas (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Baars, punkt 22, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 31, samt Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 27).

47 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att klagandena i målet vid den nationella domstolen, vilka var föremål för den lagstiftning som är i fråga inom ramen för den andra frågan, inte innehade någon kontrollpost i kapitalet i de bolag från vilka de erhållit utdelning, utan endast ett portföljinnehav i placeringssyfte på mindre än 10 procent.

48 Den andra frågan ska således inte besvaras såvitt den avser artikel 43 EG.

49 Detsamma gäller i den mån denna fråga avser artikel 49 EG.

50 Det framgår nämligen av artikel 50 EG att i fördragets mening ska som tjänster anses prestationer som normalt utförs mot ersättning, i den utsträckning de inte faller under bestämmelserna om fri rörlighet för kapital.

51 Då emellertid aktieutdelning från ett i en medlemsstat hemmahörande bolag som erhålls av en medborgare i en annan medlemsstat är oupplösligen förbunden med en kapitalrörelse (dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkterna 29 och 30), omfattas denna transaktion inte av artikel 49 EG.

52 De frågor som ställts ska följaktligen besvaras uteslutande mot bakgrund av artikel 56 EG.

53 Domstolen erinrar i detta avseende om att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 56.1 EG omfattar sådana åtgärder som kan avhålla i en medlemsstat ej hemmahörande personer från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla i denna medlemsstat hemmahörande personer från att investera i andra stater (dom av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 44, av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 24, och av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A, REG 2007, s. I-11531, punkt 40).

54 Section 208 ICTA tillämpas inom ramen för den i målet vid den nationella domstolen tillämpliga lagstiftningen i princip varken på transaktioner avseende pensioner eller på transaktioner avseende livförsäkringar i utlandet, vilket medför att utdelning som härrör från portföljinvesteringar knutna till dessa transaktioner är skattepliktiga i Förenade kungariket. Om ett försäkringsbolag före den 1 juli 1997 genom undantag kunde välja att denna section skulle tillämpas på den utdelning som det inom ramen för sina transaktioner avseende pensioner erhöll från i landet hemmahörande bolag, skulle ett sådant val däremot vara uteslutet i fråga om utdelning som inom ramen för sådana transaktioner erhållits från i landet ej hemmahörande bolag.

55 Ett sådant system skulle strida mot artikel 56 EG om den utdelning som bolag hemmahörande i en annan medlemsstat lämnat till försäkringsbolag hemmahörande i Förenade kungariket på det skattemässiga planet behandlades mindre förmånligt än utdelning som bolag hemmahörande i Förenade kungariket lämnade (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkterna 34–38, och Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 64).

56 Av beslutet om hänskjutande framgår inte i detta avseende att, med hänsyn till att den valmöjlighet som förelåg med avseende på inhemsk utdelning innebar ett avstående från avräkning, ett bolag som erhöll utländsk utdelning och som inte kunde tillämpa någon sådan valmöjlighet behandlades mindre förmånligt på grund av denna omständighet.

57 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att undersöka om detta är fallet.

58 I den mån det däremot framgår av beslutet om hänskjutande att de bolag som i det utdelande bolaget endast innehar en andel på mindre än 10 procent inte åtnjöt någon lättnad för bolagsskatt som detta bolag erlagt i den medlemsstat där det var hemmahörande, var nämnda bolag föremål för en mindre förmånlig skattemässig behandling i strid med artikel 56 EG.

59 Enligt Förenade kungarikets regering är det legitimt och proportionerligt att inte ge dessa i landet hemmahörande bolag en större lättnad avseende bolagsskatten än den som eventuellt innehållits som källskatt på utdelningen. Det finns nämligen praktiska hinder mot att ge ett bolag vars andelsinnehav i det utdelande bolaget understiger 10 procent avräkning med ett belopp motsvarande den skatt som sistnämnda bolag faktiskt har erlagt. I motsats till avräkning som medges för innehållen källskatt förutsätter avräkning för skatt som bolaget faktiskt har erlagt att långa och komplicerade utredningar företas. Det är därför legitimt att fastställa en tröskel utifrån andelsinnehavets omfattning.

60 Det ankommer visserligen i princip på medlemsstaterna att, när de inför mekanismer för att undvika eller lindra kedjebeskattning av utdelade medel, fastställa vilken kategori av skattskyldiga som ska omfattas av dessa mekanismer och att för detta ändamål införa gränser baserade på de andelar som dessa skattskyldiga innehar i berörda utdelande bolag. Det är endast i fråga om de bolag i medlemsstaterna som

äger en andel om minst 25 procent som det i artikel 4 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), jämförd med artikel 3 i det direktivet, i dess vid tidpunkten för omständigheterna i målen vid den nationella domstolen gällande lydelse, föreskrivs en skyldighet för medlemsstaterna att – för det fall de inte från skatteplikt undantar vinst som ett i landet hemmahörande moderbolag erhåller från ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag – ge detta moderbolag rätt att från sin skatt räkna av inte bara den källskatt som dotterbolagets hemviststat innehållit utan också den del av dotterbolagets skatt som belöper på denna vinst (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 67).

61 Även om artikel 4 i direktiv 90/435 alltså inte i fråga om sådana innehav som inte omfattas av direktivet hindrar att en medlemsstat beskattar vinst som ett i landet ej hemmahörande bolag delar ut till ett i landet hemmahörande bolag, utan att det senare bolaget beviljas någon som helst skattelättnad för den bolagsskatt som förstnämnda bolag har erlagt i sin hemviststat, kan en medlemsstat bara utöva denna behörighet när det i dess nationella lagstiftning föreskrivs att den utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag även ska beskattas hos det bolag som tar emot utdelningen utan att detta kan få någon lättnad för den bolagsskatt som det utdelande bolaget har erlagt (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 68).

62 Endast den omständigheten att det i fråga om sådana innehav ankommer på en medlemsstat att bestämma om och i vilken mån det ska undvikas att utdelade medel kedjebeskattas betyder nämligen inte att medlemsstaten får tillämpa ett system enligt vilket utländsk utdelning behandlas annorlunda än inhemsk sådan (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 69).

63 Oberoende av att en medlemsstat i vilket fall som helst förfogar över olika system för att undvika eller lindra kedjebeskattningen av utdelad vinst kan för övrigt

eventuella svårigheter vid fastställandet av vilken skatt som faktiskt betalats i en annan medlemsstat inte rättfärdiga ett sådant hinder för den fria rörligheten för kapital som det som framgår av den lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 70 och där angiven rättspraxis).

64 I förevarande mål har Förenade kungarikets regering för övrigt hävdat att en sådan skillnad i behandling är motiverad av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

65 Av rättspraxis framgår visserligen att behovet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de grundläggande rättigheter som garanteras genom fördraget (dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 28, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305, punkt 21).

66 Av rättspraxis framgår dock även att det, för att ett argument grundat på en sådan motivering ska kunna vinna framgång, visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skattefördelen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna fördel (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 57, dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz, REG 2004, s. I-7063, punkt 35, och av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 53, samt domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 93).

67 Även om den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen bygger på ett samband mellan skattefördelen och det kompenserande skatteuttaget genom att den innehåller en bestämmelse om avräkning, när det gäller utdelning som erhållits från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket ett i landet hemmahörande

moderbolag innehar 10 procent eller mer av rösterna, borde kravet på att det föreligger ett sådant direkt samband nämligen leda just till att samma skattefördel även beviljas bolag som erhåller utdelning från i landet ej hemmahörande bolag i vilka ett i landet hemmahörande moderbolag innehar mindre än 10 procent av rösterna, då ju även de senare bolagen har att betala bolagsskatt i sina hemviststater på den utdelning de lämnar (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 93).

68 Den restriktion som konstaterats i punkt 58 i förevarande beslut kan alltså inte rättfärdigas av behovet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

69 Den andra frågan ska således besvaras på följande sätt. Artikel 56 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken undantag från skatteplikt avseende bolagsskatt medges för vissa utdelningar som i landet hemmahörande bolag erhåller från i landet hemmahörande försäkringsbolag, medan nämnda lagstiftning utesluter ett sådant undantag från skatteplikt för motsvarande utdelningar som erhålls från i landet ej hemmahörande bolag i den mån detta innebär en mindre förmånlig behandling av sistnämnda utdelningar.

Den tredje frågan

70 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga till domstolen för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG, 49 EG eller 56 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det dels föreskrivs att beskattningsunderlaget för ett i landet hemmahörande bolag som är etablerat i denna medlemsstat inkluderar vinst som genererats i ett CFC-bolag i en annan medlemsstat när den beskattningsnivå som tillämpas där på denna vinst är lägre än den beskattningsnivå som är tillämplig i den förstnämnda staten, dels uppställs vissa krav på överensstämmelse när det i landet hemmahörande bolaget önskar vara undantaget från skattskyldighet med avseende på de skatter som redan erlagts på vinsten i detta kontrollerade bolag i den stat där det är hemmahörande.

71 Domstolen konstaterar för det första att den i sin dom i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas föranleddes att pröva denna fråga i dess första del och att domstolens svar i domen i det målet följaktligen kan överföras i alla delar på förevarande mål.

72 I den domen slog domstolen fast att eftersom CFC-lagstiftningen rör den beskattning som under vissa förhållanden sker av vinster i dotterbolag som är hemmahörande utanför Förenade kungariket och i vilka ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag äger en andel som ger det kontrollen över nämnda dotterbolag ska nämnda lagstiftning prövas mot artiklarna 43 EG och 48 EG (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 32).

73 Om det antas att denna lagstiftning verkar inskränkande på friheten att tillhandahålla tjänster och den fria rörligheten för kapital, är en sådan verkan en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och den skulle under inga omständigheter kunna motivera att nämnda lagstiftning prövades självständigt med beaktande av artiklarna 49 EG och 56 EG (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 33).

74 Domstolen konstaterade därefter att CFC-lagstiftningen medför en skillnad i behandlingen av i landet hemmahörande bolag när det gäller nivån på beskattningen av det bolag i vilket det innehar en andel som säkerställer dess kontroll över det bolaget och att denna skillnad i behandling skapar en skattemässig nackdel för det i landet hemmahörande bolaget på vilket CFC-lagstiftningen är tillämplig (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkterna 43 och 45).

75 Domstolen fann följaktligen att den särskilda beskattning som följer av CFC-lagstiftningen och den nackdel som denna föranleder för i landet hemmahörande bolag, med dotterbolag som är föremål för en lägre beskattningsnivå i en annan medlemsstat, kan hindra sådana bolag från att utöva sin etableringsfrihet, eftersom de kan

avhållas från att bilda, förvärva eller bibehålla ett dotterbolag i en medlemsstat där detta är föremål för en sådan beskattningsnivå, och den fann att dessa alltså innebär en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 46).

76 En nationell bestämmelse som inskränker etableringsfriheten kan emellertid vara motiverad när den specifikt avser fiktiva upplägg som iscensätts för att kringgå lagstiftningen i den berörda medlemsstaten (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 51 och där angiven rättspraxis).

77 Av detta följer att för att en inskränkning i etableringsfriheten ska kunna motiveras av behovet att motverka missbruk måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och med vilka syftet är att undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 55).

78 Konstaterandet att det föreligger ett sådant upplägg förutsätter nämligen, förutom ett subjektivt element i form av en avsikt att uppnå en skattemässig fördel, att det av de objektiva omständigheterna framgår att det ändamål som eftersträvas med etableringsfriheten inte har uppnåtts trots att kraven i gemenskapsrätten formellt sett har iakttagits (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 64 och där angiven rättspraxis).

79 För att CFC-lagstiftningen ska vara förenlig med gemenskapsrätten krävs under dessa omständigheter att beskattning enligt denna lagstiftning under nu beskrivna förhållanden är utesluten när bildandet av ett CFC-bolag har en ekonomisk förankring,

oavsett om det även finns skattebetingade skäl för bildandet. Detta konstaterande ska grundas på objektiva omständigheter, som kan kontrolleras av utomstående och som bland annat ska avse i vilken grad CFC-bolaget existerar fysiskt i form av lokaler, personal och utrustning (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkterna 65 och 67).

80 Det ankommer i förevarande mål på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida motivtestet, sådant det definieras i CFC-lagstiftningen, i likhet med vad Förenade kungarikets regering har hävdat kan tolkas så, att beskattningen enligt nämnda lagstiftning är begränsad till fiktiva upplägg eller huruvida de kriterier som testet vilar på tvärtom innebär att det i landet hemmahörande moderbolaget omfattas av CFC-lagstiftningens tillämpningsområde när inget av de i lagen föreskrivna undantagen är tillämpligt och viljan att uppnå en minskning av skatten i Förenade kungariket är ett av huvudskälen till att CFC-bolaget bildats, trots att det inte föreligger några objektiva omständigheter som kan påvisa att det föreligger ett upplägg av detta slag. I förstnämnda fall bör CFC-lagstiftningen anses vara förenlig med artiklarna 43 EG och 48 EG. Vad avser det andra fallet strider däremot nämnda lagstiftning mot artiklarna 43 EG och 48 EG (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkterna 72–74).

81 Med hänsyn till vad som anförts ovan ska artiklarna 43 EG och 48 EG tolkas så, att de utgör hinder för att en vinst som genererats i ett CFC-bolag i en medlemsstat ska inkluderas i beskattningsunderlaget för ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag som är etablerat där, när denna vinst är föremål för en lägre beskattningsnivå i den förstnämnda medlemsstaten än den som tillämpas i sistnämnda stat, såvida inte ett sådant inkluderande endast ska ske vid fall av fiktiva upplägg, som sker i syfte att undvika den nationella skatt som normalt ska betalas. En sådan beskattningsåtgärd får därmed inte vidtas när det på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framgår att nämnda CFC-bolag verkligen har etablerats i den mottagande medlemsstaten, oavsett om det föreligger skattemässiga skäl till etableringen, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 75).

82 Vad för det andra gäller de krav på överensstämmelse som uppställs för att ett i landet hemmahörande bolag ska undantas från skattskyldighet för vinsten i ett CFC-bolag påpekar domstolen för det första att den i domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas slog fast att det i landet hemmahörande bolaget är det som har de bästa möjligheterna att visa att det inte har skapat några fiktiva upplägg utan ekonomisk förankring i syfte att undgå den skatt som det normalt skulle ha erlagt på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs inom det nationella territoriet, och att det i landet hemmahörande bolaget måste ges tillfälle att lägga fram de omständigheter som visar att CFC-bolaget verkligen etablerats och som visar att sistnämnda bolags verksamhet utgör en faktisk verksamhet (domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 70).

83 I förevarande kontext följer dessa krav på överensstämmelse automatiskt av den bedömning, som det erinrats om i punkt 81 i förevarande beslut, på vilken CFC-lagstiftningens förenlighet vilar.

84 Å andra sidan slog domstolen i domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation fast att en nationell lagstiftning som, för bestämningen av om en transaktion utgör ett fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål, baserar sig på en prövning av objektiva och verifierbara omständigheter ska anses hålla sig inom gränserna för vad som krävs för att förhindra missbruk. Detta förutsätter dock för det första att den skattskyldige i alla de fall där ett sådant fiktivt upplägg inte kan uteslutas bereds möjlighet att utan onödig administrativ omgång lägga fram uppgifter som rör eventuella affärsmässiga skäl som föranlett detta upplägg (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 82).

85 Artiklarna 43 EG och 48 EG ska följaktligen tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats skattelagstiftning i vilken det uppställs vissa krav på överensstämmelse när det i landet hemmahörande bolaget avser att undantas från skatt som redan erlagts på CFC-bolagets vinst i den stat där det är hemmahörande i den mån syftet med dessa krav är att det ska kontrolleras huruvida det har skett en verklig etablering av CFC-bolaget och huruvida sistnämnda bolags verksamhet utgör en faktisk verksamhet, utan att detta innebär onödig administrativ omgång.

86 Den tredje frågan ska alltså besvaras på följande sätt:

— Artiklarna 43 EG och 48 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för att beskattningsunderlaget för ett i landet hemmahörande bolag som är etablerat i en medlemsstat inkluderar vinst som genererats i en annan medlemsstat av ett CFC-bolag i en annan medlemsstat när den beskattningsnivå som tillämpas där på denna vinst är lägre än den beskattningsnivå som är tillämplig i den förstnämnda staten, såvida inte detta inkluderande endast berör fiktiva upplägg som företas i syfte att undgå den inhemska skatt som normalt ska erläggas.

— En sådan beskattningsbestämmelse får följaktligen inte tillämpas när det på grundval av objektiva omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framgår att nämnda CFC-bolag, trots att det finns skattebetingade skäl därför, verkligen har etablerats i den mottagande medlemsstaten, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.

— Artiklarna 43 EG och 48 EG ska emellertid tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell skattelagstiftning i vilken det uppställs vissa krav på överensstämmelse när det i landet hemmahörande bolaget avser att undantas från skatt som redan erlagts på det kontrollerade bolagets vinst i den stat där det är hemmahörande i den mån målet med dessa krav är en kontroll av att det har skett en verklig etablering av CFC-bolaget och att sistnämnda bolags verksamhet utgör en faktisk verksamhet, utan att detta innebär onödig administrativ omgång.

Den fjärde frågan

87 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga till domstolen för att få klarhet i huruvida svaret på den första och den tredje frågan blir annorlunda om det i landet ej hemmahörande bolaget är hemmahörande i tredjeland.

88 Domstolen erinrar i detta avseende för det första om att fördragets kapitel om etableringsfrihet inte innehåller någon bestämmelse som utsträcker tillämpningsområdet för dess bestämmelser till att omfatta även situationer där ett bolag i en medlemsstat etablerar sig i ett tredjeland (se, för ett liknande resonemang, beslut av den 10 maj 2007 i mål C-102/05, A och B, REG 2007, s. I-3871, punkt 29, och dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkt 28).

89 Den fjärde frågan ska därför besvaras endast med avseende på de bestämmelser för vilka artikel 56 EG utgör hinder, med hänsyn till svaren på den första, den andra och den tredje frågan.

90 Det ska i det avseendet erinras om att det genom artikel 56.1 EG har skett en liberalisering av kapitalrörelser medlemsstaterna emellan och mellan medlemsstaterna och tredjeländer. För det ändamålet föreskrivs i denna artikel att inom ramen för kapitlet med rubriken ”Kapital och betalningar” ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna (dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl., REG 1995, s. I-4821, punkt 19, samt domarna i de ovannämnda målen van Hilten-van der Heijden, punkt 37, och A, punkt 20).

91 Domstolen har dessutom slagit fast att när det gäller kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer kan artikel 56.1 EG jämförd med artiklarna 57 EG och 58 EG åberopas vid nationell domstol och medföra att nationella bestämmelser som strider mot dessa artiklar inte får tillämpas, oberoende av vilken kategori av kapitalrörelser som är i fråga (domen i det ovannämnda målet A, punkt 27).

92 Det framgår visserligen av domstolens rättspraxis att omfattningen av denna rätt för medlemsstaterna att tillämpa vissa för kapitalrörelserna restriktiva åtgärder inte kan fastställas utan hänsyn till den omständigheten att kapitalrörelserna till eller från tredjeländer sker i ett annat rättsligt sammanhang än de som äger rum inom

gemenskapen. På grund av graden av rättslig integration mellan medlemsstaterna och gemenskapen – bland annat förekomsten av gemenskapens lagstiftningsåtgärder för samarbete mellan de nationella skattemyndigheterna, såsom rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64) – är sålunda en medlemsstats beskattning av ekonomisk verksamhet med gränsöverskridande inslag som bedrivs inom gemenskapen inte alltid jämförbar med beskattningen av ekonomisk verksamhet som har koppling till förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeland (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 170).

93 Det kan inte heller uteslutas att en medlemsstat kan visa att en restriktion för kapitalrörelser till eller från tredjeländer är motiverad av ett visst skäl, under omständigheter där detta skäl inte med giltig verkan skulle kunna motivera en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater (domen i det ovannämnda målet A, punkterna 36 och 37).

94 När det gäller de skäl som Förenade kungarikets regering har framfört för att rättfärdiga de nationella åtgärder som avses i den första och den andra frågan, bland annat behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang, konstaterar domstolen att nämnda regering inte har framfört någon omständighet som förklarar varför dessa skäl rättfärdigar nämnda åtgärder i förhållandet mellan en medlemsstat och tredjeländer.

95 Vad för övrigt angår de svårigheter som är förenade med kontrollen av att vissa villkor iakttas av bolag som är hemmahörande i tredjeländer, har domstolen i samband med den fria rörligheten för kapital funnit att när lagstiftningen i en medlemsstat innebär att en skattefördel villkoras av att vissa villkor är uppfyllda och kontrollen av att så är fallet bara kan ske genom erhållande av uppgifter från de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, har denna medlemsstat i princip rätt att neka beviljandet av denna

fördel om det, bland annat på grund av att det inte finns någon avtalsförpliktelse för detta tredjeland att tillhandahålla information, visar sig vara omöjligt att erhålla denna information från nämnda land (domen i det ovannämnda målet A, punkt 63).

96 Av den domen framgår följaktligen att artiklarna 56 EG – 58 EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att en skattefördel avseende skatten på utdelning endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, när det för denna skattefrihet krävs att vissa villkor är uppfyllda och att de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet endast om de får tillgång till uppgifter från den stat där det utdelande bolaget hör hemma (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet A, punkt 67).

97 Med hänsyn till vad som anförts ovan ska den fjärde tolkningsfrågan besvaras enligt följande: Artiklarna 56 EG – 58 EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en skattefördel avseende bolagsskatten medges för vissa utdelningar som i landet hemmahörande bolag erhåller från andra i landet hemmahörande bolag, medan en sådan fördel är utesluten när det gäller utdelningar som erhålls från i tredjeland hemmahörande bolag, bland annat när det för beviljandet av nämnda fördel krävs att vissa villkor är uppfyllda och de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet bara om de får tillgång till uppgifter från det tredjeland i vilket det utdelande bolaget är hemmahörande.

Den femte frågan

98 Den hänskjutande domstolen har ställt sin femte fråga för att få klarhet i huruvida – när en medlemsstat före den 31 december 1993 har vidtagit de åtgärder som beskrivs

i första, andra och tredje frågorna och efter detta datum har ändrat dessa åtgärder på det sätt som angetts i beslutet om hänskjutande och dessa åtgärder i sin ändrade form utgör otillåtna restriktioner enligt artikel 56 EG – dessa restriktioner ska anses som restriktioner som inte var i kraft den 31 december 1993 i den mening som avses i artikel 57 EG.

99 Domstolen erinrar i detta avseende för det första om att artikel 56 EG enligt ordalydelsen i artikel 57.1 EG inte påverkar tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

100 Den femte frågan ska alltså besvaras endast till den del den avser åtgärder för vilka artikel 56 EG utgör hinder med hänsyn till svaren på första, andra och tredje frågorna.

101 Domstolen konstaterar att på grundval av den information som den hänskjutande domstolen har lämnat i fråga om den nationella rätt som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, aktualiseras den femte frågan bara i förhållande till den tredje frågan, något som kommissionen har påpekat i sitt yttrande till domstolen.

102 När det gäller de nationella åtgärder som befunnits stå i strid med artikel 56 EG inom ramen för svaren på den första och den andra frågan, har den hänskjutande domstolen nämligen inte tillhandahållit någon uppgift som möjliggör en kontroll av huruvida dessa åtgärder vidtogs före den 31 december 1993 och ändrades efter detta datum på ett sätt som är relevant för tillämpningen av artikel 57.1 EG.

103 Den femte frågan ska därmed inte besvaras i den mån den avser den första och den andra frågan.

104 Vad det för det andra angår den femte frågan i den mån den avser den tredje frågan erinrar domstolen om att det inom ramen för svaret på denna sistnämnda fråga i förevarande beslut har preciserats att eftersom CFC-lagstiftningen rör beskattningen på vissa villkor av vinst i dotterbolag som är hemmahörande utanför Förenade kungariket, i vilka ett i landet hemmahörande bolag innehar en andel som säkerställer dess kontroll över dessa dotterbolag, ska nämnda lagstiftning undersökas med avseende på artiklarna 43 EG och 48 EG.

105 Domstolens svar på den tredje frågan avser alltså inte alls artikel 56 EG.

106 Om det vidare antas att de nationella åtgärder som domstolen vid besvarandet av den tredje frågan funnit stå i strid med artiklarna 43 EG och 48 EG har en restriktiv inverkan på den fria rörligheten för kapital, bör denna verkan anses som en oundviklig följd av ett eventuellt hinder för etableringsfriheten och den kan därför inte motivera att nämnda åtgärder prövas mot artikel 56 EG – 58 EG (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 33, dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, Fidium Finanz, REG 2006, s. I-9521, punkterna 48 och 49, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 34, och beslutet i det ovannämnda målet A och B, punkt 27).

107 Den femte frågan ska således inte besvaras i den mån den avser den tredje frågan.

Sjätte–tolfte frågorna

108 Den hänskjutande domstolen har ställt sjätte–tolfte tolkningsfrågorna, vilka här ska prövas tillsammans, för att – i händelse av att de nationella bestämmelser som avses i föregående frågor anses vara oförenliga med gemenskapsrätten – få klarhet i huruvida den talan som klagandena i målen vid den nationella domstolen väckt i syfte att avhjälpa en sådan oförenlighet ska klassificeras som en talan om återbetalning av rättsstridigt uppburna belopp, som rättsstridigt nekade fördelar eller i stället som en skadeståndstalan. För det senare fallet önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida de villkor som uppställs i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame, punkterna 51 och 66, ska uppfyllas, och om det i detta avseende fordras att hänsyn tas till den form som i nationell lagstiftning föreskrivs för väckande av sådan talan.

109 När det gäller tillämpningen av de villkor enligt vilka en medlemsstat är skyldig att ersätta en skada som enskilda lidit på grund av ett åsidosättande av gemenskapsrätten har den hänskjutande domstolen bett domstolen att ge anvisningar avseende kravet på en tillräckligt klar överträdelse av gemenskapsrätten och i fråga om kravet på kausalitet mellan överträdelsen av den skyldighet som åligger medlemsstaten och den skada som de skadelidande lidit.

110 Den hänskjutande domstolen har även frågat huruvida det vid fastställelsen av de förluster som ska täckas eller ersättas måste beaktas huruvida de skadelidande har gjort nödvändiga ansträngningar för att undvika skadan genom att bland annat väcka talan vid domstol.

111 Domstolen konstaterar att den har fått tillfälle att erinra om att det inte är domstolen som har att rättsligt klassificera de ansökningar som klagandena har ingett till den nationella domstolen. Det ankommer på dem att under den nationella domstolens

kontroll ange vad talan avser och grunden för denna (talan om återbetalning eller om skadestånd) (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 201, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 109).

112 Domstolen har även erinrat om att enligt fast rättspraxis utgör rätten att erhålla återbetalning av avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga regler en följd av och ett komplement till de rättigheter som medborgarna har tillerkänts i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen. Medlemsstaten ska således i princip återbetala de avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 202, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 110).

113 I avsaknad av gemenskapsrättsliga bestämmelser på området för återbetalning av rättsstridigt uttagna nationella skatter är det i varje medlemsstats nationella rättsordning som det ska anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan baserad på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen) (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 203, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 111).

114 Dessutom gäller att när en medlemsstat har tagit ut skatter eller avgifter i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser ska de rättssökande ha rätt till återbetalning inte bara av den rättsstridigt uppburna skatten, utan också av de belopp som betalats till denna stat eller som innehållits av denna i direkt anslutning till denna skatt. Detta omfattar även förluster i form av att penningbelopp inte är disponibla på grund av det förtida uttaget av skatten (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 205, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 112).

115 Domstolen har dock preciserat att varken de skattelättnader eller andra skattefördelar som ett i landet hemmahörande bolag kan ha avstått ifrån för att fullt ut kunna kvitta den rättsstridigt uppburna skatten mot ett belopp som ska erläggas för en annan skatt eller de kostnader som bolagen i denna koncern har haft för att anpassa sig till den aktuella nationella lagstiftningen kan kompenseras på grundval av gemenskapsrätten genom en talan om återbetalning av den rättsstridigt uppburna skatten eller av belopp som betalats till den berörda medlemsstaten eller som innehållits av denna i direkt samband med denna skatt (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 113).

116 Under omständigheterna i förevarande mål vilar sådana kostnader på beslut fattade av klagandena i målet vid den nationella domstolen och kan alltså inte för dem utgöra en oundviklig följd av att skattelagstiftningen i Förenade kungariket tillämpas på utdelningar och på CFC-bolag (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 113).

117 Det ankommer alltså på den nationella domstolen att avgöra om de kostnader som räknas upp i föregående punkt utgör en ekonomisk förlust för berörda bolag på grund av ett åsidosättande av gemenskapsrätten som kan tillskrivas den berörda medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 208, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 114).

118 Domstolen har också, utan att därför utesluta att statens ansvar på grundval av den nationella rätten kan göras gällande under mindre restriktiva förutsättningar, erinrat om att de villkor som gäller för en medlemsstats skyldighet att ersätta skada som har vållats enskilda genom sådana överträdelser av gemenskapsrätten som kan tillskrivas medlemsstaten är tre till antalet, nämligen att syftet med den rättsregel som har överträtts är att ge enskilda rättigheter, att överträdelsen är tillräckligt klar och

att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 209, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 115).

119 I detta avseende gäller att det i princip är de nationella domstolarna som, i enlighet med domstolens riktlinjer för genomförandet av de villkor som möjliggör ett fastställande av medlemsstaternas ansvar för skada som har vållats enskilda genom överträdelser av gemenskapsrätten, ska ombesörja genomförandet (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 210, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 116).

120 I fråga om den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är det uppenbart att det första kriteriet är uppfyllt vad beträffar artiklarna 43 EG och 56 EG. Dessa bestämmelser ger nämligen enskilda personer rättigheter (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 211, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 117).

121 När det gäller det andra kriteriet erinrar domstolen om att en överträdelse av gemenskapsrätten är tillräckligt klar om en medlemsstat vid utövandet av sin normgivningsmakt uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för utövandet av sina befogenheter. Vidare gäller att enbart den omständigheten att en medlemsstat har brutit mot gemenskapsrätten kan vara tillräcklig för att det ska vara fråga om en tillräckligt klar överträdelse, om den aktuella medlemsstaten vid tidpunkten då den begick överträdelsen förfogade över ett i hög grad begränsat, eller till och med obefintligt, utrymme för skönsmässig bedömning (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 212, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 118).

122 För att fastställa huruvida det föreligger ett åsidosättande av gemenskapsrätten som utgör en tillräckligt klar överträdelse, ska alla kriterier som kännetecknar den situation som den nationella domstolen har att pröva beaktas. Till dessa kriterier hör särskilt den överträdda regelns grad av klarhet och precision, fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär, den ursäktliga eller icke ursäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse och den omständigheten att en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt har kunnat bidra till antagandet eller upprätthållandet av bestämmelser eller nationell praxis som strider mot gemenskapsrätten (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 213, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 119).

123 Domstolen har under alla förhållanden redan preciserat att en överträdelse av gemenskapsrätten är uppenbart klar då den har fortsatt trots att det har avkunnats en dom i vilken det ifrågasatta fördragsbrottet fastställs eller det finns ett förhandsavgörande eller en fast rättspraxis från domstolen i denna fråga, av vilka det framgår att agerandet i fråga utgör en överträdelse (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 214, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 120).

124 I förevarande fall måste den nationella domstolen vid bedömningen av huruvida ett åsidosättande av artikel 43 EG eller 56 EG, som den berörda medlemsstaten gjort sig skyldig till, utgör en tillräckligt klar överträdelse ta hänsyn till att följdverkningarna av den fria rörlighet som hägnas av fördraget endast gradvis har framträtt inom ett sådant område som den direkta beskattningens (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 215, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 121).

125 Vad beträffar det tredje kriteriet, det vill säga kravet på ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av den skyldighet som åvilar medlemsstaten och skadan för de skadelidande, är det den hänskjutande domstolens uppgift att kontrollera huruvida

den påstådda skadan utgör ett tillräckligt direkt resultat av åsidosättandet av gemenskapsrätten för att staten ska bli skyldig att ersätta densamma (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 218, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 122).

126 Med förbehåll för själva rätten till skadestånd, vilken grundar sig direkt på gemenskapsrätten då dessa förutsättningar är uppfyllda, är det nämligen inom ramen för den nationella skadeståndsrätten som staten ska ersätta följderna av den vållade skadan, förutsatt att de villkor som fastställs i nationell skadeståndslagstiftning inte är mindre förmånliga än de som avser liknande ersättningsanspråk som grundar sig på nationella förhållanden eller är utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få skadestånd (domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 219, och Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 123).

127 Domstolen har också preciserat att den nationella domstolen, för att fastställa den ersättningsgilla skadan, kan undersöka om den skadelidande personen har visat rimlig aktsamhet för att undvika skadan eller för att begränsa dess omfattning och särskilt om denne i god tid har använt sig av alla de rättsmedel som står till hans förfogande (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 124).

128 Domstolen erinrar i detta avseende om att den i punkt 106 i dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl. (REG 2001, s. I-1727), beträffande skattelagstiftning enligt vilken i landet hemmahörande dotterbolag till i landet ej hemmahörande moderbolag inte kunde omfattas av koncernbeskattningsreglerna, slog fast att det skulle bli omöjligt eller orimligt svårt för enskilda att utöva sina rättigheter enligt de direkt tillämpliga bestämmelserna i gemenskapsrätten om deras anspråk på återbetalning eller skadestånd grundade på åsidosättande av gemenskapsrätten ogillades eller nedsattes enbart på grund av att de enskilda inte hade ansökt om att få omfattas av beskattningsregler som enligt den nationella

lagstiftningen inte kunde tillämpas på dem, i syfte att få till stånd en omprövning av skatteförvaltningens avslag genom att utnyttja härför avsedda rättsmedel, med stöd av principerna om gemenskapsrättens företräde och direkta effekt (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 125).

129 Av domstolens rättspraxis följer likaså att det skulle bli omöjligt eller orimligt svårt att tillämpa bestämmelserna om fri rörlighet om anspråk på återbetalning eller ersättning grundade på ett åsidosättande av dessa bestämmelser underkändes eller nedsattes enbart av det skälet att de berörda bolagen inte hade ansökt vid skatteförvaltningen om att få omfattas av en beskattning som enligt den nationella lagstiftningen, i förekommande fall jämförd med relevanta bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen, nekades dem (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 126).

130 Om det skulle visa sig att den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, i förekommande fall jämförd med relevanta bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen, utgör en inskränkning av etableringsfriheten som är otillåten enligt artikel 43 EG, eller en sådan restriktion av den fria rörligheten för kapital som är otillåten enligt artikel 56 EG, ankommer det på den hänskjutande domstolen att avgöra huruvida tillämpningen av denna lagstiftning i vilket fall som helst hade lett till att klagandena i målen vid den nationella domstolen inte hade haft framgång med sina anspråk vid skatteförvaltningen i Förenade kungariket (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, punkt 127).

131 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska sjätte–tolfte frågorna besvaras enligt följande:

— I avsaknad av gemenskapslagstiftning är det i varje medlemsstats nationella rättsordning som det ska anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan i syfte att tillvarata rättigheter som för enskilda följer

av gemenskapsrätten, däri inbegripet kvalificeringen av talan som skadelidande personer väcker vid de nationella domstolarna. Dessa domstolar har dock en skyldighet att tillse att enskilda har tillgång till ett effektivt rättsmedel som ger dem möjlighet att få tillbaka rättsstridigt uppburen skatt och belopp som betalats till, eller innehållits av, denna medlemsstat i direkt samband med nämnda skatt. När det gäller annan skada som en person kan ha lidit till följd av en medlemsstats åsidosättande av gemenskapsrätten, är medlemsstaten skyldig att, på de villkor som anges i punkt 51 i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du pêcheur och Factortame, ersätta skada som åsamkats enskilda, utan att detta hindrar att staten kan ådra sig skadeståndsansvar enligt nationell rätt på villkor som är mindre restriktiva.

— Om det visar sig att lagstiftningen i en medlemsstat utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten enligt artikel 43 EG, eller en otillåten restriktion av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG, kan den hänskjutande domstolen i syfte att fastställa den ersättningsgilla skadan pröva om de skadelidande har visat rimlig aktsamhet för att undvika skadan eller för att begränsa dess omfattning och särskilt om dessa i god tid har använt sig av alla de rättsmedel som står till deras förfogande. För att undvika att det blir omöjligt eller orimligt svårt för de enskilda att göra gällande sina rättigheter enligt artiklarna 43 EG och 56 EG kan dock den hänskjutande domstolen ta ställning till huruvida tillämpningen av denna lagstiftning, i förekommande fall jämförd med relevanta bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen, i vilket fall som helst skulle ha lett till att klagandena i målen vid den nationella domstolen inte nådde framgång med sina anspråk vid skatteförvaltningen i den berörda medlemsstaten.

Rättegångskostnader

132 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Artikel 43 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt däremot enligt lagstiftningen påförs utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar en andel som ger det ett bestämmande inflytande över besluten i det senare bolaget och en möjlighet att avgöra hur detta bolags verksamhet ska bedrivas, samtidigt som lagstiftningen i sistnämnda fall ger rätt till avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i den medlemsstat där det är hemmahörande, så länge den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat.**

Artikel 56 EG ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt däremot enligt lagstiftningen påförs utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar minst 10 procent av rösterna, samtidigt som lagstiftningen i sistnämnda fall ger rätt till avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i den medlemsstat där det är hemmahörande, så länge den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets medlemsstat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets medlemsstat.

Artikel 56 EG ska dessutom tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande

bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt däremot enligt lagstiftningen påförs utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar mindre än 10 procent av rösterna, utan att det utdelningsmottagande bolaget medges någon avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i sin hemviststat.

2) Artikel 56 EG ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken undantag från skatteplikt avseende bolagsskatt medges för vissa utdelningar som i landet hemmahörande bolag erhåller från i landet hemmahörande försäkringsbolag, medan nämnda lagstiftning utesluter ett sådant undantag från skatteplikt för motsvarande utdelningar som erhålls från i landet ej hemmahörande bolag i den mån detta innebär en mindre förmånlig behandling av sistnämnda utdelningar.

3) Artiklarna 43 EG och 48 EG ska tolkas så, att de utgör hinder för att beskattningsunderlaget för ett i landet hemmahörande bolag som är etablerat i en medlemsstat inkluderar vinst som genererats i en annan medlemsstat av ett utländskt kontrollerat bolag när den beskattningsnivå som tillämpas där på denna vinst är lägre än den beskattningsnivå som är tillämplig i den förstnämnda staten, såvida inte detta inkluderande endast berör fiktiva upplägg som företas i syfte att undgå den inhemska skatt som normalt ska erläggas.

En sådan beskattningsbestämmelse får följaktligen inte tillämpas när det på grundval av objektiva och verifierbara omständigheter som kan kontrolleras av utomstående framgår att nämnda utländska kontrollerade bolag, trots att det finns skattebetingade skäl därför, verkligen har etablerats i den mottagande medlemsstaten, och att det bedriver faktisk ekonomisk verksamhet där.

Artiklarna 43 EG och 48 EG ska emellertid tolkas så, att de inte utgör hinder för en nationell skattelagstiftning i vilken det uppställs vissa krav på överensstämmelse när det i landet hemmahörande bolaget avser att undantas från skatt som redan erlagts på det kontrollerade bolagets vinst i den stat där det är hemmahörande i den mån målet med dessa krav är en kontroll av att det har skett en verklig etablering av det utländska kontrollerade bolaget och att sistnämnda bolags verksamhet utgör en faktisk verksamhet, utan att detta innebär onödig administrativ omgång.

4) **Artiklarna 56 EG – 58 EG ska tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken en skattefördel avseende bolagsskatten medges för vissa utdelningar som i landet hemmahörande bolag erhåller från andra i landet hemmahörande bolag, medan en sådan fördel är utesluten när det gäller utdelningar som erhålls från i tredjeland hemmahörande bolag, bland annat när det för beviljandet av nämnda fördel krävs att vissa villkor ska vara uppfyllda och de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet bara om de får tillgång till uppgifter från det tredjeland i vilket det utdelande bolaget är hemmahörande.**

5) **I avsaknad av gemenskapslagstiftning är det i varje medlemsstats nationella rättsordning som det ska anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan i syfte att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten, däri inbegripet kvalifikationen av talan som skadelidande personer väcker vid de nationella domstolarna. Dessa domstolar har dock en skyldighet att tillse att enskilda har tillgång till ett effektivt rättsmedel som ger dem möjlighet att få tillbaka rättsstridigt uppburen skatt och belopp som betalats till, eller innehållits av, denna medlemsstat i direkt samband med nämnda skatt. När det gäller annan skada som en person kan ha lidit till följd av en medlemsstats åsidosättande av gemenskapsrätten, är medlemsstaten skyldig att, på de villkor som anges i punkt 51 i dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du pêcheur och Factortame, ersätta skada som åsamkats enskilda, utan att detta hindrar att staten kan ådra sig skadeståndsansvar enligt nationell rätt på villkor som är mindre restriktiva.**

Om det visar sig att lagstiftningen i en medlemsstat utgör en otillåten inskränkning av etableringsfriheten enligt artikel 43 EG, eller en otillåten restriktion av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56 EG, kan den hänskjutande domstolen, i syfte att fastställa den ersättningsgilla skadan, pröva om de skadelidande har visat rimlig aktsamhet för att undvika skadan eller för att begränsa dess omfattning och särskilt om dessa i god tid har använt sig av alla de rättsmedel som står till deras förfogande. För att undvika att det blir omöjligt eller orimligt svårt för de enskilda att göra gällande sina rättigheter enligt artiklarna 43 EG och 56 EG kan dock den hänskjutande domstolen ta ställning till huruvida tillämpningen av denna lagstiftning, i förekommande fall jämförd med relevanta bestämmelser i avtalen för att undvika dubbelbeskattning, i vilket fall som helst skulle ha lett till att klagandena i målen vid den nationella domstolen inte nådde framgång med sina anspråk vid skatteförvaltningen i den berörda medlemsstaten.

Underskrifter