Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

19. december 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 63 TEUF – frie kapitalbevægelser – skatter og afgifter – beskatning af udbytte – kildeskat – refusion af kildeskat indrømmet hjemmehørende udbyttemodtagere, der har et negativt resultat ved udgangen af det skatteår, hvor de har modtaget udbytte – ingen refusion af kildeskat til ikke-hjemmehørende udbyttemodtagere – forskellig behandling – restriktion – sammenlignelighed – begrundelse«

I sag C-601/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (øverste regionale domstol i den selvstyrende region Baskerlandet, Spanien) ved afgørelse af 19. september 2023, indgået til Domstolen den 29. september 2023, i sagen

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

mod

Diputación Foral de Bizkaia,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling),

sammensat af Domstolens vicepræsident, T. von Danwitz, som fungerende formand for Sjette Afdeling, og dommerne A. Kumin (refererende dommer) og I. Ziemele,

generaladvokat: A.M. Collins

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Credit Suisse Securities (Europe) Ltd ved abogada S. Paternain Osácar,

– Diputación Foral de Bizkaia ved letrada B. Astorquiza del Val og procuradora M. Durango García,

* Processprog: spansk.

– den spanske regering ved A. Gavela Llopis, som befuldmægtiget,

– den tyske regering ved J. Möller og R. Kanitz, som befuldmægtigede,

– den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. Maddalo,

– Europa-Kommissionen ved S. Pardo Quintillán og W. Roels, som befuldmægtigede,

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

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 63 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Credit Suisse Securities (Europe) Ltd og Diputación Foral de Bizkaia (provinsrådet i Bizkaia, Spanien) vedrørende sidstnævntes afslag på en anmodning fra Credit Suisse Securities (Europe) om refusion af den kildeskat, der var indeholdt af udbytte, som selskabet havde modtaget i 2017.

Retsforskrifter

Folkeretten

3 Artikel 10 i overenskomsten mellem Kongeriget Spanien og Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland til undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue, undertegnet i London den 14. marts 2013 (herefter »den spansk-britiske overenskomst«), fastslår:

»1. Udbytte, som udbetales af et selskab, der er hjemmehørende i en kontraherende stat, til en person, der er hjemmehørende i den anden kontraherende stat, kan beskattes i denne anden stat.

2. Sådant udbytte kan imidlertid

a) også beskattes i den kontraherende stat, hvori det selskab, der betaler udbyttet, er hjemmehørende, og i henhold til lovgivningen i denne stat, men den skat, der pålignes, må, såfremt modtageren er udbyttets retmæssige ejer, ikke overstige:
   i) 10% af bruttobeløbet af udbyttet [...]

[...]«

4 Overenskomstens artikel 22, stk. 2, bestemmer:

»Med forbehold af bestemmelserne i lovgivningen i Det Forenede Kongerige om indrømmelse af nedslag i Det Forenede Kongeriges skat for skat, der er pålignet i et statsområde uden for Det Forenede Kongerige, eller, alt efter omstændighederne, om fritagelse for beskatning i Det Forenede Kongerige af et fast driftssteds udbytte eller fortjeneste fra et område uden for Det Forenede Kongerige (hvilket ikke skal indvirke på det heri indeholdte almindelige princip):

a) skal spansk skat, som efter Kongeriget Spaniens lovgivning og i overensstemmelse med bestemmelserne i denne overenskomst – enten ved direkte påligning eller ved indeholdelse – opkræves af fortjeneste, indkomst eller skattepligtige gevinster fra kilder i Kongeriget Spanien (såfremt indkomsten består af udbytte dog ikke skat, der opkræves af den fortjeneste, af hvilken udbyttet er udbetalt), tillades fradraget i enhver i Det Forenede Kongerige beregnet skat af samme fortjeneste, indkomst eller skattepligtige gevinster, hvoraf den spanske skat er beregnet

b) er udbytte, der udbetales af et selskab, som er hjemmehørende i Kongeriget Spanien, til et selskab, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige, fritaget for skat i Det Forenede Kongerige, når fritagelsen finder anvendelse, og betingelserne for fritagelse i henhold til Det Forenede Kongeriges lovgivning er opfyldt

[…]«

EU-retten

5 Artikel 63, stk. 1, TEUF bestemmer:

»Inden for rammerne af bestemmelserne i dette kapitel er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt.«

6 I artikel 65 TEUF hedder det:

»1. Bestemmelserne i artikel 63 griber ikke ind i medlemsstaternes ret til:

a) at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret

[…]

3. De foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1 og 2, må ikke udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger, som defineret i artikel 63.

[…]«

Spansk ret

Provinslov nr. 11/2013

7 I artikel 68 i Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013 (provinslov nr. 11/2013 om selskabsskat) af 5. december 2013 (Boletín Oficial de Bizkaia nr. 238 af 13.12.2013, herefter »provinslov nr. 11/2013«) hedder det:

»1. Følgende kan fradrages i den skat, der skal betales:

a) kildeskat, med undtagelse af kildeskat af indkomst, som ikke indgår i beskatningsgrundlaget i medfør af bestemmelserne [...] i denne provinslov.

[...]

2. Når det samlede beløb for ovennævnte elementer overstiger det skyldige skattebeløb, refunderer skattemyndighederne af egen drift det for meget opkrævede beløb.

[...]«

8 Artikel 130, stk. 1, i provinslov nr. 11/2013 bestemmer:

»Enheder, [...] der udbetaler indtægter, som er undergivet denne skat, er forpligtet til at indeholde eller forskudsvis indbetale acontobeløb af det ved bekendtgørelse fastsatte beløb og i de angivne tilfælde og former indbetale beløbet til [Hacienda Foral de Bizkaia (det regionale skattekontor i Bizkaia)] [...]«

Provinslov nr. 12/2013

9 I artikel 1 i Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (provinslov nr. 12/2013 om indkomstskat for ikke-hjemmehørende personer) af 5. december 2013 (Boletín Oficial de Bizkaia nr. 238 af 13.12.2013, herefter »provinslov nr. 12/2013«) hedder det:

»1. Indkomstskat for ikke-hjemmehørende personer er en direkte skat, som pålægges:

a) indtægter oppebåret i Bizkaia [Spanien] som omhandlet i denne provinslov af fysiske eller juridiske personer, der ikke er hjemmehørende på spansk område, og som driver virksomhed dér uden fast driftssted.

[...]

2. Bestemmelserne i denne provinslov gælder for:

a) fysiske eller juridiske personer, der ikke er hjemmehørende på spansk område, og som uden fast driftssted oppebærer indtægter på Territorio Histórico de Bizkaias område, i overensstemmelse med bestemmelserne i denne provinslovs artikel 13.

[...]«

10 Lovens artikel 13, stk. 2, bestemmer:

»Følgende indtægter, der er oppebåret eller genereret i Bizkaia, anses for indtægter oppebåret uden fast driftssted:

[...]

g) udbytte og andre indtægter fra andele af egenkapitalen i baskiske offentlige enheder med skattemæssigt hjemsted i Bizkaia samt indtægter fra andele af egenkapitalen i private enheder op til det beløb, der er fastsat i denne artikels stk. 4.

[...]«

11 I lovens artikel 25, stk. 1, hedder det:

»Skatten beregnes ved anvendelse af følgende skattesatser på det beskatningsgrundlag, der er fastsat i henhold til den foregående artikel:

a) Generelt: 24%. Skattesatsen er dog 19% for skattepligtige, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat i Den Europæiske Union eller i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, med hvilken der foretages en effektiv udveksling af skatteoplysninger [...]

[...]«

12 Lovens artikel 31 har følgende ordlyd:

»1. Der er pligt til at indeholde kildeskat og indbetale acontobeløb vedrørende indtægter, der er undergivet denne skat, og som de udbetaler, for:

a) enheder, som er hjemmehørende på spansk område, herunder enheder, der har en ordning med fordeling af overskud.

[...]

2. De enheder, der er underlagt denne forpligtelse, skal indeholde kildeskat eller [indbetale] et acontobeløb svarende til det beløb, der fremkommer ved anvendelse af bestemmelserne i denne provinslov med henblik på fastsættelse af den skat, som skal betales af skattepligtige uden fast driftssted, eller bestemmelserne i en gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst [...]

[...]

3. De enheder, der har pligt til at indeholde kildeskat eller indbetale acontobeløb, forpligter sig til at foretage indbetalingen til det regionale skattekontor [i Bizkaia], idet en manglende overholdelse af denne forpligtelse ikke fritager dem for betalingsforpligtelsen. [...]«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 Credit Suisse Securities (Europe) er et selskab med hjemsted i Det Forenede Kongerige, som ikke har et fast driftssted i Spanien. I 2017 modtog selskabet 2 763 848,73 EUR i udbytte udloddet af et selskab med hjemsted i Bizkaia, hvoraf der blev indeholdt kildeskat i overensstemmelse med provinslov nr. 12/2013. Denne kildeskat, der oprindeligt var blevet fastsat til 19%, dvs. samme procentsats som den, der gjaldt for udbytte udbetalt til hjemmehørende selskaber, blev i sidste ende nedsat til 10% på grundlag af den spansk-britiske overenskomst.

14 Den 10. februar 2021 anmodede Credit Suisse Securities (Europe) det regionale skattekontor i Bizkaia om at berigtige selvangivelserne fra det udbytteudloddende selskab, som havde indeholdt kildeskat, idet selskabet ansøgte om refusion af kildeskatten med den begrundelse, at der var tale om et for meget opkrævet beløb.

15 Ved afgørelse af 15. februar 2021 afslog det regionale skattekontor i Bizkaia denne anmodning.

16 Den 18. marts 2021 indgav Credit Suisse Securities (Europe) en administrativ klage til Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (regionalt ankenævn i skatteretlige sager i Bizkaia, Spanien), som den 23. februar 2022 besluttede ikke at give medhold i klagen.

17 Credit Suisse Securities (Europe) har anlagt en forvaltningsretssag ved Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (øverste regionale domstol i Baskerlandet, Spanien), som er den forelæggende ret.

18 Selskabet har anført, at det i regnskabsåret 2017 havde underskud og derfor ikke kunne få det beløb, der var indeholdt som kildeskat, tilbage i det land, hvor selskabet var hjemmehørende, ved at modregne det i skat, der skulle betales i dette land. Selskabet har gjort gældende, at en anvendelse af provinslov nr. 11/2013 under sådanne omstændigheder fører til forskelsbehandling. Den kildeskat, der i henhold til denne provinslov indeholdes over for et ikke-hjemmehørende selskab, er udformet som en endelig skat uden refusionsmekanisme i tilfælde af underskud i et sådant selskab, mens der for et hjemmehørende selskab, som er underlagt selskabsskat i Bizkaia, er tale om et acontobeløb til dækning af denne skat, som kun medfører en effektiv beskatning, hvis selskabet har et positivt beskatningsgrundlag for det pågældende skatteår. Hvis beskatningsgrundlaget derimod er negativt, bliver kildeskatten refunderet.

19 Selskabet er således af den opfattelse, at det ikke kan udøve retten til frie kapitalbevægelser fuldt ud, og har i den forbindelse påberåbt sig dom af 22. november 2018, Sofina m.fl. (C-575/17, EU:C:2018:943), og af 16. juni 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

20 Selskabet har desuden gjort gældende, at den spansk-britiske overenskomst i tilfælde af underskud ikke giver mulighed for modregning i den indeholdte kildeskat, eftersom overenskomstens artikel 22, stk. 2, kræver, at der foreligger en skattepligtig fortjeneste, for at en sådan kildeskat kan fradrages. Det Forenede Kongerige er ikke forpligtet til at refundere den kildeskat, der er indeholdt i Spanien, og indrømmer kun en skattegodtgørelse, hvis der skal betales skat, idet det præciseres, at godtgørelsen heller ikke kan anvendes i de efterfølgende regnskabsår.

21 Provinsrådet i Bizkaia har bestridt denne argumentation.

22 Den forelæggende ret har præciseret, at når et selskab med skattemæssigt hjemsted i Bizkaia udlodder udbytte, skal der både for hjemmehørende og ikke-hjemmehørende modtagende selskaber indeholdes kildeskat, som beregnes med samme skattesats. Selskabsskatteordningen sikrer imidlertid et hjemmehørende modtagende selskab, der er underlagt selskabsskat i Bizkaia, fuld refusion af kildeskatten, hvis det pågældende skatteår afsluttes med et underskud, mens der for ikke-hjemmehørende selskaber kun hypotetisk kompenseres for kildeskatten ved hjælp af eventuelle dobbeltbeskatningsoverenskomster. I det foreliggende tilfælde giver den spansk-britiske overenskomst ikke mulighed for en sådan kompensation for selskaber, der er hjemmehørende i Det Forenede Kongerige.

23 Da Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (øverste regionale domstol i den selvstyrende region Baskerlandet) er i tvivl om, hvorvidt den omhandlede skattelovgivning er forenelig med de frie kapitalbevægelser, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 63 [TEUF] vedrørende de frie kapitalbevægelser fortolkes således, at det er i strid hermed, at Kongeriget Spanien, og navnlig det skattemæssigt selvstyrende historiske territorium Bizkaia, ikke refunderer den kildeskat, der er indeholdt ved udbetaling af udbytte fra en hjemmehørende enhed til ikke-hjemmehørende personer, på trods af, at der anvendes samme procentsats på disse som på hjemmehørende personer – og de ikke-hjemmehørende personer ikke har mulighed for at neutralisere forskelsbehandlingen ved hjælp af overenskomsten til undgåelse af dobbeltbeskatning – mens hjemmehørende personer, der ligeledes har haft underskud i regnskabsåret, får refunderet den indeholdte kildeskat fuldt ud?«

Formaliteten

24 Den tyske regering er i tvivl om, hvorvidt anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling, da der ikke er nogen materielle konstateringer vedrørende de tab, som Credit Suisse Securities (Europe) angiveligt har lidt i det land, hvor selskabet er hjemmehørende, dvs. Det Forenede Kongerige.

25 Ifølge fast retspraksis tilkommer det udelukkende den nationale ret, for hvilken tvisten i hovedsagen er indbragt, at vurdere, om en præjudiciel afgørelse er nødvendig, og om de spørgsmål, den forelægger Domstolen, er relevante. Når de forelagte spørgsmål vedrører fortolkningen eller gyldigheden af en EU-retlig regel, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse, medmindre det fremgår, at den ønskede fortolkning savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en hensigtsmæssig besvarelse af dette spørgsmål (dom af 22.2.2024, Unedic, C-125/23, EU:C:2024:163, præmis 35 og den deri nævnte retspraksis).

26 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at Credit Suisse Securities (Europe) ifølge selskabets egne oplysninger, der ikke er blevet bestridt af provinsrådet i Bizkaia eller af den forelæggende ret, havde et skattemæssigt underskud i det regnskabsår, som kildeskatten blev indeholdt for, eftersom den selvangivelse, som selskabet indgav for dette regnskabsår i det land, hvor det er hjemmehørende, nemlig Det Forenede Kongerige, viste et negativt beskatningsgrundlag.

27 Det fremgår således ikke klart, at den fortolkning af artikel 63 TEUF, som den forelæggende ret har anmodet om, savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, eller at problemet er af hypotetisk karakter.

28 Anmodningen om præjudiciel afgørelse kan derfor antages til realitetsbehandling.

Det præjudicielle spørgsmål

29 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en lovgivning, der finder anvendelse i en medlemsstat, og hvorefter udbytte, der udloddes af et selskab med hjemsted inden for et skattemæssigt selvstyrende territorium i denne medlemsstat, pålægges en kildeskat, som, når udbyttet modtages af et hjemmehørende selskab, der er underlagt selskabsskat inden for dette skattemæssigt selvstyrende territorium, er at betragte som et acontobeløb til dækning af selskabsskatten og refunderes fuldt ud, hvis det sidstnævnte selskab afslutter det pågældende skatteår med et underskud, mens der ikke er mulighed for refusion, når udbyttet modtages af et ikke-hjemmehørende selskab i samme situation.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en begrænsning af den frie bevægelighed for kapital som omhandlet i artikel 63, stk. 1, TEUF

30 Det følger af Domstolens praksis, at foranstaltninger, der er forbudt ifølge artikel 63, stk. 1, TEUF i egenskab af restriktioner for kapitalbevægelserne, omfatter sådanne foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

31 Nærmere bestemt kan en medlemsstats ugunstige behandling af udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende selskaber, i forhold til behandlingen af udbytte, som udbetales til hjemmehørende selskaber, afholde selskaber, der er etableret i en anden medlemsstat end den førstnævnte medlemsstat, fra at foretage investeringer i den førstnævnte medlemsstat og udgør derfor en restriktion for de frie kapitalbevægelser, der i princippet er forbudt i henhold til artikel 63 TEUF (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

32 I medfør af den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning er selskaber, der har andele i et selskab med hjemsted i Bizkaia, for så vidt angår udbytte, som de modtager i forbindelse hermed, underlagt to forskellige beskatningsordninger, hvis anvendelse afhænger af, om de er hjemmehørende eller ikke-hjemmehørende.

33 Det fremgår således af forelæggelsesafgørelsen, at udbytte, der udbetales til ikke-hjemmehørende selskaber af et selskab med skattemæssigt hjemsted i Bizkaia, i medfør af artikel 25, stk. 1, litra a), i provinslov nr. 12/2013 pålægges en kildeskat på 19% af bruttobeløbet, idet denne sats dog kan være reduceret i medfør af en dobbeltbeskatningsoverenskomst, uafhængigt af disse ikke-hjemmehørende selskabers finansielle resultater. I det foreliggende tilfælde er det udbytte, som Credit Suisse Securities (Europe) har modtaget, blevet kildebeskattet med 10% i henhold til en sådan overenskomst, nemlig den spansk-britiske overenskomst.

34 Udbytte udbetalt af et selskab med hjemsted i Bizkaia til et andet hjemmehørende selskab, der i øvrigt befinder sig i samme situation som Credit Suisse Securities (Europe), pålægges ganske vist også en kildeskat på 19% af bruttobeløbet, men denne kildeskat er at betragte som et acontobeløb til dækning af den selskabsskat, der finder anvendelse i Bizkaia. Når et sådant hjemmehørende selskab har underskud ved udgangen af det pågældende skatteår, og der derfor ikke skal betales selskabsskat, refunderes den kildeskat, der er indeholdt af dette udbytte som acontobeløb, mens der ikke er mulighed herfor, når kildeskatten er indeholdt af udbytte udbetalt til ikke-hjemmehørende selskaber.

35 Det følger heraf, at den ordning, der gælder for beskatning af udbytte udbetalt af et selskab med skattemæssigt hjemsted inden for det historiske territorium Bizkaia, kan give et hjemmehørende selskab, der er underlagt selskabsskat inden for dette territorium, en fordel i forhold til et ikke-hjemmehørende selskab, når selskaberne afslutter et skatteår med et underskud (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 28).

36 I denne henseende tilkommer det for så vidt angår udbytte, der er modtaget af det hjemmehørende selskab, den forelæggende ret at efterprøve, om en sådan refusion fører til, at udbyttet bliver fritaget for enhver skat, eller om det forhold, at udbyttet medregnes med 50% i det hjemmehørende selskabs beskatningsgrundlag, således som det synes at fremgå af de sagsakter, som Domstolen råder over, reducerer det underskud, der kan fradrages i positive indtægter i efterfølgende regnskabsår, og dermed indebærer en udskydelse af beskatningen af udbyttet.

37 Under alle omstændigheder udgør udelukkelse af en sådan fordel i en grænseoverskridende situation, selv om den tildeles i en tilsvarende indenlandsk situation, for det første en restriktion for de frie kapitalbevægelser (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

38 For det andet skal vurderingen af, om der foreligger en eventuel ugunstig behandling af udbytte udloddet til ikke-hjemmehørende selskaber, foretages for hvert enkelt skatteår (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

39 Idet udbytte, som et ikke-hjemmehørende selskab modtager, beskattes ved udlodningen, skal det regnskabsår, hvor der sker udlodning, tages i betragtning for at sammenligne den skattebyrde, der påhviler sådant udbytte, og den skattebyrde, der påhviler udbytte udloddet til et hjemmehørende selskab, pålagt i Bizkaia (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 31).

40 Det må i det foreliggende tilfælde imidlertid konstateres, at denne skattebyrde er på nul for sidstnævnte selskab, når det afslutter et sådant regnskabsår med et underskud.

41 For det tredje vil en eventuel udskydelse af beskatningen af dette udbytte antage karakter af en endelig fritagelse, hvis det hjemmehørende selskab ikke længere præsenterer et overskud, før det indstiller sin virksomhed (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 33).

42 Følgelig kan den i hovedsagen omhandlede lovgivning bibringe hjemmehørende selskaber med underskud en fordel, idet den som minimum medfører en likviditetsmæssig fordel, eller endog fritagelse, mens ikke-hjemmehørende selskaber underlægges en omgående og endelig beskatning uafhængigt af deres resultat (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 34).

43 Provinsrådet i Bizkaia og den spanske regering har i denne forbindelse mindet om, at udbytte udbetalt til et ikke-hjemmehørende selskab som Credit Suisse Securities (Europe) i henhold til artikel 25, stk. 1, litra a), i provinslov nr. 12/2013, sammenholdt med artikel 10, stk. 2, litra a), nr. i), i den spansk-britiske overenskomst, beskattes med en sats på 10%, mens udbytte udbetalt til et hjemmehørende selskab beskattes med en sats på 28%, i det omfang det indgår i selskabsbeskatningsgrundlaget.

44 Dette ændrer imidlertid ikke det forhold, at udbytte udbetalt til et ikke-hjemmehørende selskab bliver behandlet mindre gunstigt.

45 For det første kan en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed nemlig ikke anses for at være forenelig med EU-retten med henvisning til, at der eventuelt findes andre fordele (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

46 For det andet er den mindre gunstige skattesats, som provinsrådet i Bizkaia og den spanske regering har henvist til med hensyn til udbytte, som et hjemmehørende selskab modtager, under alle omstændigheder irrelevant, idet disse udbytter er genstand for en fritagelse for skat, når det hjemmehørende selskab indstiller sin virksomhed uden at have haft overskud efter at have modtaget de nævnte udbytter. Den omstændighed, at en medlemsstats lovgivning stiller ikke-hjemmehørende personer ufordelagtigt, kan imidlertid ikke opvejes af, at den samme lovgivning i andre situationer ikke berører ikke-hjemmehørende personer i forhold til hjemmehørende personer (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis).

47 Det skal endvidere bemærkes, at en sådan forskellig skattemæssig behandling af udbytte, alt efter hvor de selskaber, der modtager udbyttet, er hjemmehørende, kan afholde ikke-hjemmehørende selskaber fra at foretage investeringer i selskaber med hjemsted i Bizkaia.

48 Det følger heraf, at en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser, som i princippet er forbudt ved artikel 63, stk. 1, TEUF.

49 Det skal imidlertid undersøges, om denne restriktion kan begrundes med henvisning til EUF-traktatens bestemmelser.

Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en begrænsning som omhandlet i artikel 65 TEUF

50 I henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber artikel 63 TEUF ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sondrer imellem skattepligtige personer, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret.

51 Denne bestemmelse skal som en undtagelse til det grundlæggende princip om den frie bevægelighed for kapital fortolkes strengt. Derfor kan denne bestemmelse ikke fortolkes således, at enhver skattelovgivning, som sondrer mellem de afgiftspligtige personer afhængigt af det sted, hvor de er bosiddende, eller den medlemsstat, i hvilken de investerer deres kapital, uden videre er forenelig med EUF-traktaten. Den undtagelse, der er fastsat i artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, er nemlig begrænset af samme artikels stk. 3, som fastsætter, at de nationale bestemmelser, der er omhandlet i nævnte stk. 1, »ikke [må] udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af den frie bevægelighed for kapital og betalinger som defineret i artikel 63 [TEUF]« (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

52 Der skal derfor sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og forskelsbehandling, der er forbudt i henhold til artikel 65, stk. 3, TEUF. Det fremgår af Domstolens praksis, at det er en betingelse for at anse en national skattelovgivning for at være forenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, at den forskellige behandling, der følger heraf, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet på grund af et tvingende alment hensyn (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

Sammenligneligheden af de omhandlede situationer

53 Ifølge Domstolens praksis nærmer de ikke-hjemmehørende selskabers situation sig de hjemmehørende selskabers situation, fra det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller gennem indgåelse af overenskomster ikke blot gør de hjemmehørende selskaber, men også de ikke-hjemmehørende selskaber indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

54 Provinsrådet i Bizkaia og den tyske og den spanske regering har bl.a. henvist til dom af 15. maj 1997, Futura Participations og Singer (C-250/95, EU:C:1997:239), af 15. februar 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), og af 17. september 2015, Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 og C-17/14, EU:C:2015:608), hvoraf de udleder, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er i overensstemmelse med territorialprincippet, og at ikke-hjemmehørende selskaber ikke befinder sig i en situation, der er objektivt sammenlignelig med situationen for hjemmehørende selskaber.

55 Det skal dog i denne henseende bemærkes, at den retspraksis, der følger af de sidstnævnte domme, allerede var blevet påberåbt i forbindelse med den sag, som førte til dom af 22. november 2018, Sofina m.fl. (C-575/17, EU:C:2018:943). I den dom fastslog Domstolen imidlertid, at der forelå objektivt sammenlignelige situationer, på grundlag af den faste retspraksis, der er henvist til i nærværende doms præmis 53. En sådan vurdering gælder ligeledes med hensyn til de situationer for hjemmehørende selskaber og ikke-hjemmehørende selskaber, der er omhandlet i hovedsagen.

56 Den forskellige behandling, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, vedrører derfor objektivt sammenlignelige situationer.

Begrundelsen vedrørende nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning

57 Provinsrådet i Bizkaia har gjort gældende, at en skattepligt, som øjeblikkeligt forfalder til betaling, og som påhviler et ikke-hjemmehørende selskab, der modtager udbytte, synes at stå i rimeligt forhold til målet om at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, eftersom risikoen for, at et sådant selskab, der desuden ikke har et fast driftssted, ikke betaler skat, bliver større med tiden, fordi selskabet ikke har nogen reel og vedvarende forbindelse med det land, som indkomsten hidrører fra.

58 Provinsrådet i Bizkaia har hermed i realiteten anført, at den i hovedsagen omhandlede begrænsning af den frie bevægelighed for kapital er begrundet i behovet for at sikre skatteopkrævningen.

59 Ifølge fast retspraksis udgør nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning et lovligt formål, som kan begrunde en restriktion for de grundlæggende rettigheder, dog under forbehold af, at anvendelsen af denne restriktion er egnet til at sikre, at det forfulgte formål nås, og at den ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det pågældende formål (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

60 Domstolen har endvidere fastslået, at kildeskatteindeholdelsesproceduren udgør et lovligt og hensigtsmæssigt middel til at sikre den skattemæssige behandling af indkomst for en skattepligtig person, som er hjemmehørende uden for beskatningsstaten (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).

61 Det bemærkes i denne henseende, at den restriktion for de frie kapitalbevægelser, der følger af den i hovedsagen omhandlede lovgivning, som det fremgår af nærværende doms præmis 42, består i, at ikke-hjemmehørende selskaber, som har underskud, i modsætning til hjemmehørende selskaber med underskud, som er skattepligtige i Bizkaia, hverken kan få kildeskatten refunderet eller eventuelt udskyde beskatningen.

62 Indrømmelse af adgang for ikke-hjemmehørende selskaber til også at kunne få en sådan behandling, hvilket nødvendigvis indebærer, at denne restriktion fjernes, bringer ikke opfyldelsen af formålet om at sikre en effektiv opkrævning af den skat, som disse selskaber skal betale, når de modtager udbytte fra et hjemmehørende selskab med hjemsted i Bizkaia, i fare (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 70).

63 For det første udgør ordningen med refusion af kildeskat i tilfælde af et underskud i sagens natur nemlig en undtagelse fra princippet om beskatning i det skatteår, hvor der er sket udlodning af udbytte, således at denne ordning i sagens natur ikke finder anvendelse for størstedelen af de selskaber, der modtager udbytte, men udelukkende for dem, der har underskud (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 71).

64 Det skal for det andet fremhæves, at det tilkommer de ikke-hjemmehørende selskaber at fremlægge de relevante oplysninger, som gør det muligt for skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten at fastslå, om de lovbestemte betingelser for at kunne få kildeskatten refunderet er opfyldt (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 72).

65 For det tredje og henset til Domstolens bemærkninger i præmis 74-76 i dom af 22. november 2018, Sofina m.fl. (C-575/17, EU:C:2018:943), er de ordninger om gensidig bistand, der findes mellem medlemsstaternes myndigheder, tilstrækkelige til at gøre det muligt for kildemedlemsstaten at kontrollere rigtigheden af de oplysninger, der er fremlagt af de ikke-hjemmehørende selskaber, som ønsker at få kildeskatten refunderet (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 73).

66 Anerkendelse af den fordel, der er forbundet med en refusion af den indeholdte kildeskat eller en eventuel udskydelse af beskatningen, for ikke-hjemmehørende selskaber med underskud vil følgelig bevirke, at enhver restriktion for de frie kapitalbevægelser fjernes, uden dog at være til hinder for gennemførelsen af det formål, som forfølges med den i hovedsagen omhandlede nationale lovgivning (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 77).

67 Under disse omstændigheder kan den i hovedsagen omhandlede lovgivning ikke begrundes med henvisning til nødvendigheden af at sikre en effektiv skatteopkrævning.

Begrundelsen vedrørende en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og forebyggelse af risikoen for dobbelt fradrag for underskud

68 Den tyske regering har gjort gældende, at Kongeriget Spanien ganske vist i medfør af den spansk-britiske overenskomst har beføjelse til at beskatte udbytte udbetalt af hjemmehørende selskaber til selskaber med hjemsted i Det Forenede Kongerige, men at sidstnævnte selskabers økonomiske virksomhed i øvrigt er underlagt Det Forenede Kongeriges beskatningskompetence. Den i hovedsagen omhandlede lovgivning tjener således til at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen, eftersom det underskud, som et ikke-hjemmehørende selskab har haft, og som ikke har direkte forbindelse med det udbytte, der er udbetalt til selskabet af et hjemmehørende selskab, hidrører fra økonomisk virksomhed, som er omfattet af beskatningskompetencen for den stat, hvor selskabet er hjemmehørende, og hvor der kan tages hensyn til underskuddet. Hvis der også blev taget hensyn til underskuddet ved beskatningen af udbyttet i Spanien, ville det medføre dobbelt fradrag for underskuddet, hvilket ville være i strid med den foretagne fordeling af beskatningskompetencen.

69 Den spanske regering er også af den opfattelse, at en imødekommelse af anmodningen fra Credit Suisse Securities (Europe) i det foreliggende tilfælde ville medføre, at selskabets underskud blev anvendt flere gange.

70 Domstolen har i denne henseende anerkendt, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne udgør et lovligt formål, og at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

71 En sådan begrundelse kan bl.a. anerkendes, når den pågældende ordning har til formål at hindre former for adfærd, som kan gøre indgreb i en medlemsstats ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område (dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 57 og den deri nævnte retspraksis).

72 Domstolen har endvidere fastslået, at hensynet til at forhindre risikoen for dobbelt fradrag for underskud udgør et legitimt mål, som kan begrunde en begrænsning af de grundlæggende frihedsrettigheder (jf. i denne retning dom af 12.6.2018, Bevola og Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis).

73 I det foreliggende tilfælde indebærer den i hovedsagen omhandlede lovgivning, at udbytte, der udbetales til et ikke-hjemmehørende selskab, bliver beskattet ved indeholdelse af kildeskat med en sats fastsat i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, idet kildeskatten ikke bliver refunderet, når et sådant selskab har et underskudsår, mens et hjemmehørende selskab, der befinder sig i samme situation, har ret til en sådan refusion og en udskydelse af beskatningen af det modtagne udbytte.

74 Når en medlemsstat har valgt ikke at beskatte hjemmehørende selskaber af indenlandsk udbytte i bestemte situationer, kan den imidlertid for det første ikke påberåbe sig behovet for at sikre en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne med henblik på at begrunde en beskatning af ikke-hjemmehørende selskaber, der oppebærer sådanne indtægter (jf. i denne retning dom af 29.7.2024, Keva m.fl., C-39/23, EU:C:2024:648, præmis 73 og den deri nævnte retspraksis).

75 For det andet ville en eventuel udskydelse af beskatningen af udbytte modtaget af et ikke-hjemmehørende selskab med underskud ikke være ensbetydende med, at det skattemæssigt selvstyrende historiske territorium Bizkaia skulle give afkald på sin ret til at beskatte en indkomst, som er genereret på dets område. Det udbytte, der udloddes af det hjemmehørende selskab, beskattes nemlig, når det ikke-hjemmehørende selskab opnår et overskud i et senere regnskabsår, ligesom det er tilfældet for et hjemmehørende selskab med en lignende udvikling, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 59).

76 Desuden kan tabet af skatteprovenu i forbindelse med beskatning af udbytte, der modtages af ikke-hjemmehørende selskaber, i tilfælde af et underskudsår ikke begrunde en omgående og endelig beskatning af det udbytte, der modtages af disse selskaber, i et sådant tilfælde, mens sådanne tab accepteres, når der er tale om hjemmehørende selskaber, der er skattepligtige i Bizkaia (jf. analogt dom af 22.11.2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, præmis 63).

77 Det skal med hensyn til forebyggelse af risikoen for dobbelt fradrag for underskud tilføjes, at det under alle omstændigheder påhviler de ikke-hjemmehørende selskaber at fremlægge de relevante oplysninger, som gør det muligt for skattemyndighederne i beskatningsmedlemsstaten at fastslå, om de fastlagte betingelser for at kunne udskyde beskatningen er opfyldt.

78 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan derfor ikke begrundes i nødvendigheden af at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne og forebygge risikoen for dobbelt fradrag for underskud.

Begrundelsen vedrørende bevarelse af sammenhængen i skattesystemet

79 Provinsrådet i Bizkaia og den tyske og den spanske regering har anført, at en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede tjener til at bevare sammenhængen i det nationale skattesystem, eftersom det forhold, at der i kildemedlemsstaten ikke tages hensyn til det underskud, som et ikke-hjemmehørende selskab har haft uden for denne medlemsstat, følger en symmetrisk logik og modsvarer den manglende beskatning af den økonomiske virksomhed, som underskuddet hidrører fra, i nævnte medlemsstat.

80 For at et anbringende baseret på nødvendigheden af at bevare sammenhængen i det nationale skattesystem kan tages til følge, skal det ifølge fast retspraksis være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (dom af 21.12.2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, præmis 55 og den deri nævnte retspraksis).

81 Det skal herved imidlertid bemærkes, at det i det foreliggende tilfælde forholder sig således, at selskaber, der er hjemmehørende og underlagt selskabsskat i Bizkaia, og som har underskud og får refunderet den kildeskat, der er indeholdt af det modtagne udbytte, ikke er undergivet en bestemt skatteopkrævning til udligning af denne refusion. Selv hvis hjemmehørende selskaber var forpligtet til at medregne udbyttet med 50% i deres selskabsbeskatningsgrundlag, ville de ikke desto mindre i tilfælde af underskud som minimum få en likviditetsmæssig fordel, eller endog fritagelse i tilfælde af, at de indstiller deres virksomhed, før de igen opnår et positivt resultat.

82 Den i hovedsagen omhandlede lovgivning kan derfor ikke begrundes i hensynet til at bevare sammenhængen i skattesystemet.

83 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en lovgivning, der finder anvendelse i en medlemsstat, og hvorefter udbytte, der udloddes af et selskab med hjemsted inden for et skattemæssigt selvstyrende territorium i denne medlemsstat, pålægges en kildeskat, som, når udbyttet modtages af et hjemmehørende selskab, der er underlagt selskabsskat inden for dette skattemæssigt selvstyrende territorium, er at betragte som et acontobeløb til dækning af selskabsskatten og refunderes fuldt ud, hvis det sidstnævnte selskab afslutter det pågældende skatteår med et underskud, mens der ikke er mulighed for refusion, når udbyttet modtages af et ikke-hjemmehørende selskab i samme situation.

Sagsomkostninger

84 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 sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 63 TEUF skal fortolkes således, at bestemmelsen er til hinder for en lovgivning, der finder anvendelse i en medlemsstat, og hvorefter udbytte, der udloddes af et selskab med hjemsted inden for et skattemæssigt selvstyrende territorium i denne medlemsstat, pålægges en kildeskat, som, når udbyttet modtages af et hjemmehørende selskab, der er underlagt selskabsskat inden for dette skattemæssigt selvstyrende territorium, er at betragte som et acontobeløb til dækning af selskabsskatten og refunderes fuldt ud, hvis det sidstnævnte selskab afslutter det pågældende skatteår med et underskud, mens der ikke er mulighed for refusion, når udbyttet modtages af et ikke-hjemmehørende selskab i samme situation.

Underskrifter