Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 19 december 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 63 FEUF – Fri rörlighet för kapital – Beskattning – Beskattning av utdelning – Källskatt – Återbetalning av källskatt för personer som mottar utdelning, har hemvist i landet och vid utgången av det räkenskapsår då utdelningen mottas redovisar underskott – Återbetalning av källskatt beviljas inte personer som mottar utdelning och som saknar hemvist i landet – Särbehandling – Restriktion – Jämförbarhet – Motivering”

I mål C-601/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Överdomstolen i den autonoma regionen Baskien, Spanien) genom beslut av den 19 september 2023, som inkom till domstolen den 29 september 2023, i målet

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

mot

Diputación Foral de Bizkaia,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av domstolens vice-ordförande T. von Danwitz, tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna A. Kumin (referent) och I. Ziemele,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Credit Schweiz Securities (Europe) Ltd, genom S. Paternain Osácar, abogada,

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

* Rättegångsspråk: spanska.

– Spaniens regering, genom A. Gavela Llopis, i egenskap av ombud,

– Tysklands regering, genom J. Möller och R. Kanitz, båda i egenskap av ombud,

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av A. Maddalo, avvocato dello Stato,

– Europeiska kommissionen, genom S. Pardo Quintillán och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 63 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Credit Suisse Securities (Europe) Ltd och Diputación Foral de Bizkaia (provinsstyrelsen för provinsen Biscaya, Spanien) (nedan kallad provinsstyrelsen). Målet rör provinsstyrelsens beslut att avslå Credit Suisse Securities (Europe) begäran om återbetalning av den källskatt som innehållits på den utdelning som denna bank erhållit under år 2017.

Tillämpliga bestämmelser

Internationell rätt

3 I artikel 10 i avtalet mellan Konungariket Spanien och Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands regering för undvikande av dubbelbeskattning, samt förhindrande av skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på kapital, undertecknat i London den 14 mars 2013 (nedan kallat det spansk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet), föreskrivs följande:

”1. Utdelning från ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får beskattas i denna andra stat.

2. Utdelningen får emellertid

a) beskattas även i den stat där bolaget som betalar utdelningen har hemvist enligt lagstiftningen i denna stat, men om den som har rätt till utdelningen har hemvist i den andra avtalsslutande staten får skatten inte överstiga:
   i) 10 procent av utdelningens bruttobelopp …

…”

4 I artikel 22.2 i detta avtal föreskrivs följande:

”Om inte annat följer av bestämmelserna i Förenade kungarikets lagstiftning om avräkning av skatt som ska betalas i ett territorium utanför Förenade kungariket, från skatt i Förenade kungariket eller, i förekommande fall, om skattebefrielse i Förenade kungariket för utdelning eller vinst i ett fast driftsställe som härrör från ett territorium utanför Förenade kungariket (vilket inte påverkar den allmänna princip som anges här):

a) Spansk skatt, som enligt spansk lagstiftning och i överensstämmelse med detta avtal ska betalas, antingen direkt eller genom avdrag, på vinst, inkomst eller skattepliktig kapitalvinst från källa i Konungariket Spanien (med undantag, i fråga om utdelning, av skatt på vinst av vilken utdelningen betalas), avräknas från varje skatt i Förenade kungariket som belöper på samma vinst, inkomst eller skattepliktig kapitalvinst på grundval av vilken den spanska skatten beräknats.

b) utdelning som betalas från ett bolag med hemvist i Konungariket Spanien till ett bolag med hemvist i Förenade kungariket är befriat från skatteplikt i Förenade kungariket när skattebefrielsen är tillämplig och villkoren för undantag enligt Förenade kungarikets lagstiftning är uppfyllda.

…”

Unionsrätt

5 I artikel 63.1 TFUE föreskrivs följande:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna.”

6 I artikel 65 FEUF föreskrivs följande:

”1. Bestämmelserna i artikel 63 ska inte påverka medlemsstaternas rätt att

a) tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort,

…

3. De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63.

…”

Spansk rätt

Lag 11/2013

7 I artikel 68 i Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013 (lag 11/2013 om bolagsskatt) av den 5 december 2013 (*Boletín Oficial de Bizkaia* nr 238 av den 13 december 2013) (nedan kallad lag 11/2013) föreskrivs följande:

”1. Från skatt får följande undantas:

a) Källskatt, med undantag för källskatt som inte ingår i beskattningsunderlaget med tillämpning av bestämmelserna … i denna lag.

…

2. När summan av ovannämnda poster överstiger den skatt som ska betalas ska skattemyndigheten ex officio återbetala det överskjutande beloppet.

…”

8 I artikel 130.1 i lag 11/2013 föreskrivs följande:

”Enheter … som betalar ut inkomster som är föremål för denna skatt är skyldiga att innehålla eller betala, genom förskottsbetalning, det belopp som fastställs i lag, och att i föreskrivna fall och på föreskrivet sätt betala in detta belopp till [Hacienda Foral de Bizcaya (finansförvaltningen för provinsen Biscaya)] …”

Lag 12/2013

9 I artikel 1 i Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (lag 12/2013 om inkomstskatt för personer utan hemvist i landet) av den 5 december 2013 (*Boletín Oficial de Bizkaia* nr 238 av den 13 december 2013) (nedan kallad lag 12/2013) föreskrivs följande:

”1. Inkomstskatten för personer utan hemvist i landet är en direkt skatt på

a) inkomst i Biscaya [Spanien], i enlighet med denna lag, för fysiska eller juridiska personer som saknar hemvist i Spanien och som är verksamma där utan fast driftsställe.

…

2. Bestämmelserna i förevarande lag tillämpas för

a) fysiska eller juridiska personer som inte har hemvist i Spanien och som, i avsaknad av ett fast driftsställe, uppbär inkomst i provinsen Biscaya i enlighet med bestämmelserna i artikel 13 i denna lag.

…”

10 Artikel 13.2 i denna lag har följande lydelse:

”Följande inkomster, som förvärvats eller uppkommit inom provinsen Biscaya, ska anses utgöra inkomst som uppburits utan fast driftsställe:

…

g) utdelning och annan inkomst av andelar i eget kapital som innehas av offentliga enheter med skattemässig hemvist i Biscaya, samt inkomst från andelar i privata enheters eget kapital upp till det belopp som föreskrivs i punkt 4 i denna artikel.

…”

11 Följande anges i artikel 25.1 i nämnda lag:

”Skattebeloppet erhålls genom att följande skattesatser tillämpas på det beskattningsunderlag som fastställts i enlighet med föregående artikel:

a) Allmänt gäller en skattesats på 24 procent. Skattesatsen ska dock vara 19 procent för skattskyldiga personer med hemvist i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller Europeiska ekonomiska samarbetsområdet med vilken det finns ett effektivt utbyte av upplysningar i skattefrågor …

…”

12 Artikel 31 i samma lag har följande lydelse:

”1. Följande personer är skyldiga att innehålla källskatt och att göra förskottsbetalningar avseende inkomster som omfattas av denna skatt och som de ska betala in:

a) enheter, inklusive enheter som omfattas av ett vinstfördelningssystem, som har hemvist i Spanien.

…

2. De enheter som omfattas av denna skyldighet ska innehålla källskatt eller att i förskott [betala in] ett belopp motsvarande det som följer av tillämpningen av bestämmelserna i denna lag för att fastställa den skatt som ska betalas av skattskyldiga personer som saknar fast driftsställe eller av de bestämmelser som föreskrivs i ett tillämpligt dubbelbeskattningsavtal …

…

3. De enheter som är skyldiga att innehålla källskatt eller att betala ett förskott förbinder sig att göra betalningen till den regionala skattemyndigheten [i Biscaya], varvid ett åsidosättande av denna skyldighet inte befriar dem från skyldigheten att betala. …”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Credit Suisse Securities (Europe) är ett bolag med säte i Förenade kungariket och utan fast driftsställe i Spanien. Under år 2017 erhöll bolaget 2 763 848,73 euro i utdelning från ett bolag med hemvist i Biscaya, på vilken källskatt innehållits i enlighet med lag 12/2013. Denna källskatt, som ursprungligen fastställdes till 19 procent, det vill säga samma procentsats som den som gäller för utdelning till inhemska företag, sänktes slutligen till 10 procent med hänsyn till det spansk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet.

14 Den 10 februari 2021 ansökte Credit Suisse Securities (Europe) hos Biscayas regionala skattemyndighet om rättelse av den självdeklaration som lämnats av det utdelande bolag som hade innehållit källskatten, och begärde återbetalning av källskatten på grund av att det rörde sig om en för högt uttagen skatt.

15 Genom ett beslut av den 15 februari 2021 avslog den regionala skattemyndigheten i Biscaya denna ansökan.

16 Den 18 mars 2021 ingav Credit Suisse Securities (Europe) ett administrativt klagomål till Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Förvaltningsdomstolen i handelsrättsliga mål i provinsen Biscaya, Spanien), som avslog klagomålet genom beslut av den 23 februari 2022.

17 Credit Suisse Securities (Europe) överklagade till Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Överdomstolen i den autonoma regionen Baskien, Spanien), som är den hänskjutande domstolen.

18 Bolaget har gjort gällande att det under beskattningsåret 2017 redovisade förluster och således inte i sitt hemvistland kunde återföra det belopp som innehållits som källskatt genom att avräkna det från den skatt som skulle betalas i det landet. Tillämpningen av lag 11/2013 skulle under sådana omständigheter således ge upphov till diskriminerande behandling. Den källskatt som med tillämpning av denna lag tas ut med avseende på ett bolag som saknar hemvist i landet är nämligen utformad som en slutgiltig skatt, utan någon mekanism för återbetalning i händelse av förluster i ett sådant bolag. För ett bolag med hemvist i landet, som är bolagsskattaskyldigt i Biscaya, rör det sig i stället om en förskottsbetalning av skatt som endast medför en faktisk beskattning för det fall att detta bolag har ett positivt beskattningsunderlag för det aktuella beskattningsåret. Om beskattningsunderlaget däremot är negativt ska källskatten återbetalas.

19 Bolaget anser således att det inte fullt ut kan utöva den fria rörligheten för kapital och har i detta avseende åberopat dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl. (C-575/17, EU:C:2018:943), och dom av den 16 juni 2022, ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

20 Bolaget har dessutom gjort gällande att det spansk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet vid underskott inte medger någon kompensation för den källskatt som tagits ut, eftersom det enligt artikel 22.2 i detta avtal krävs att det finns skattepliktig vinst eller inkomst för att en sådan källskatt ska vara avdragsgill. Förenade kungariket är inte skyldigt att återbetala den källskatt som tas ut i Spanien och beviljar endast en skattelättnad om ett skattebelopp ska betalas, varvid det ska preciseras att denna skattelättnad inte heller kan användas under efterföljande beskattningsår.

21 Provinsstyrelsen har bestritt detta argument.

22 Den hänskjutande domstolen har preciserat att utdelningsmottagande bolag såväl med som utan hemvist i landet skyldiga att betala källskatt enligt samma skattesats för det fall att utdelning lämnas av ett bolag med skattemässig hemvist i Biscaya. Systemet för inkomstskatt för juridiska personer innebär emellertid att ett utdelningsmottagande bolag med hemvist i landet, som är skattskyldigt i Biscaya får full återbetalning av källskatten vid utgången av det aktuella beskattningsåret om detta har varit negativt, medan källskatten för bolag utan hemvist i landet endast skulle kompenseras hypotetiskt genom tillämpning av eventuella dubbelbeskattningsavtal. I förevarande fall medger inte det spansk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet en sådan kompensation för bolag med hemvist i Förenade kungariket.

23 Eftersom Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Överdomstolen i den autonoma regionen Baskien) hyser tvivel om huruvida den aktuella skattelagstiftningen är förenlig med den fria rörligheten för kapital, har den fattat beslut om att vilandeförklara målet och om att ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 63 [FEUF] tolkas så, att den utgör hinder för att Konungariket Spanien, och närmare bestämt den skattemässigt autonoma historiska provinsen Biscaya, trots att det tillämpar samma skattesats som för bolag med hemvist i landet, inte återbetalar källskatt som innehållits på grund av utdelning från en enhet med hemvist i landet till bolag som inte har hemvist i landet – vilket inte kan neutraliseras med hjälp av ett dubbelbeskattningsavtal – medan bolag med hemvist i landet som också uppvisar underskott under ett räkenskapsår får hela den innehållna källskatten återbetalad?”

Upptagande till prövning

24 Den tyska regeringen har ifrågasatt huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning med hänsyn till att det inte har fastställts några materiella konstateranden avseende de förluster som Credit Suisse Securities (Europe) påstås ha lidit i sin hemviststat, det vill säga Förenade kungariket.

25 Enligt fast rättspraxis ankommer det uteslutande på den nationella domstol vid vilken målet anhängiggjorts att bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt som relevansen av de frågor som ställs till EU-domstolen, vilka presumeras vara relevanta. EU-domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när den fråga som ställts avser tolkningen eller giltigheten av en unionsbestämmelse, såvida det inte är uppenbart att den begärda tolkningen inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågeställningen är hypotetisk eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på frågan (dom av den 22 februari 2024, Unedic, C-125/23, EU:C:2024:163, punkt 35 och där angiven rättspraxis).

26 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att Credit Suisse Securities (Europe), enligt uppgifter från denna bank, vilka inte har bestritts av provinsstyrelsen eller av den hänskjutande domstolen, redovisade ett skatteunderskott under det beskattningsår då källskatten innehölls. Av den skattedeklaration som bolaget hade upprättat för detta räkenskapsår i sitt hemvistland, det vill säga Förenade kungariket, framgick nämligen att det förelåg ett negativt beskattningsunderlag.

27 Det är således inte uppenbart att den tolkning av artikel 63 FEUF som den hänskjutande domstolen har begärt saknar samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller att frågeställningen är hypotetisk.

28 Begäran om förhandsavgörande kan följaktligen tas upp till prövning.

Prövning av tolkningsfrågan

29 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning som är tillämplig i en medlemsstat, enligt vilken utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i ett skattemässigt självstyrande territorium i denna medlemsstat är föremål för källskatt som, när utdelningen erhålls av bolag som har hemvist i landet och som är skyldigt att betala bolagsskatt i detta skattemässigt självstyrande territorium, motsvarar en förskottsbetalning på bolagsskatt och återbetalas till fullo om sistnämnda bolaget avslutar det berörda beskattningsåret med förlust, medan någon återbetalning inte föreskrivs när nämnda utdelning erhålls av ett bolag som saknar hemvist i landet och som befinner sig i samma situation.

Huruvida det föreligger en restriktion för den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 63.1 FEUF

30 Enligt domstolens fasta praxis utgör åtgärder som kan avhålla personer utan hemvist i landet från att investera i en medlemsstat eller som kan avhålla personer med hemvist i nämnda medlemsstat från att investera i andra stater, sådana restriktioner för kapitalrörelser som är förbjudna enligt artikel 63.1 FEUF (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

31 I synnerhet kan en medlemsstats ogynnsamma behandling av utdelning till bolag som saknar hemvist i landet, i jämförelse med behandlingen av utdelning till bolag med hemvist i landet, avhålla bolag med hemvist i en annan medlemsstat än den första medlemsstaten från att investera där och den utgör följaktligen en restriktion för den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 63 FEUF (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

32 Enligt den i det nationella målet aktuella lagstiftningen beskattas bolag med innehav i ett bolag med hemvist i Biscaya på två olika sätt vad gäller den utdelning de erhåller med anledning av detta innehav beroende på om de har hemvist i landet eller inte.

33 Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att utdelning till bolag utan hemvist i landet från ett bolag med skatterättslig hemvist i Biscaya, enligt artikel 25.1 a i lag 12/2013, oavsett det ekonomiska resultatet för dessa bolag utan hemvist i landet, belastas med 19 procent källskatt på utdelningens bruttobelopp, en skattesats som emellertid kan sättas ned enligt ett dubbelbeskattningsavtal. I förevarande fall har den utdelning som Credit Suisse Securities (Europe) erhållit varit föremål för källskatt på 10 procent med tillämpning av ett sådant avtal, det vill säga det spansk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet.

34 Även om det är riktigt att utdelningar från ett bolag med hemvist i Biscaya till ett annat bolag med hemvist i landet som i övrigt befinner sig i samma situation som Credit Suisse Securities (Europe) också omfattas av en källskatt motsvarande 19 procent av utdelningens bruttobelopp, motsvarar

detta innehållande av källskatt däremot en förskottsbetalning av den bolagsskatt som är tillämplig i Biscaya. När ett sådant bolag med hemvist i landet redovisar underskott efter utgången av det aktuella beskattningsåret och någon bolagsskatt följaktligen inte ska betalas, återbetalas den källskatt som i förskott har hållits inne på denna utdelning, medan något sådant inte föreskrivs när källskatt innehålls på utdelning till bolag som saknar hemvist i landet.

35 Den ordning som är tillämplig på beskattningen av utdelning från ett bolag med skatterättslig hemvist i det historiska territoriet Biscaya kan följaktligen gynna ett bolag med hemvist i landet som bolagsbeskattas där, jämfört med ett bolag utan hemvist i landet, när dessa bolag avslutar ett beskattningsår med underskott (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 28).

36 I detta avseende ankommer det på den hänskjutande domstolen att, när det gäller utdelning till bolaget med hemvist i landet, pröva huruvida en sådan återbetalning leder till att den utdelningen helt undantas från skatteplikt eller om, såsom framgår av handlingarna i målet, metoden enligt vilken nämnda utdelning ingår med 50 procent i det inhemska bolagets beskattningsunderlag, minskar det förlustbelopp som kan dras från ett överskott under framtida beskattningsår, vilket således leder till att beskattningen av denna utdelning skjuts upp.

37 För det första utgör det i vilket fall som helst en restriktion för den fria rörligheten för kapital att en sådan fördel är utesluten vid en gränsöverskridande situation när den beviljas i en likvärdig situation inom landet (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 29 och där angiven rättspraxis).

38 För det andra ska bedömningen av huruvida det föreligger en eventuell ogynnsam behandling av utdelning till bolag utan hemvist i landet göras för varje räkenskapsår för sig (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 30 och där angiven rättspraxis).

39 Eftersom den utdelning som ett bolag utan hemvist i landet erhåller beskattas när den lämnas, är det räkenskapsåret då utdelningen lämnas som ska beaktas när skattebördan av sådan utdelning jämförs med skattebördan av utdelning till ett bolag med hemvist i landet och som beskattas i Biscaya (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 31).

40 Det bör noteras att det inte föreligger någon sådan skattebörda när detta bolag uppvisar ett underskott vid räkenskapsårets slut.

41 För det tredje övergår ett eventuellt uppskov med beskattningen av en sådan utdelning till en definitiv befrielse om bolaget med hemvist i landet inte uppvisar något överskott innan det upphör med sin verksamhet (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 33).

42 Den i det nationella målet aktuella lagstiftningen kan följaktligen leda till en fördel för bolag med hemvist i landet som uppvisar underskott, eftersom det därmed uppkommer åtminstone en likviditetsfördel eller rentav en skattebefrielse för det fall bolaget upphör med sin verksamhet, medan bolag utan hemvist i landet beskattas omedelbart och definitivt, oberoende av deras resultat (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 34).

43 Provinsstyrelsen och den spanska regeringen har i detta avseende erinrat om att utdelning till ett bolag utan hemvist i landet, såsom Credit Suisse Securities (Europe), beskattas med 10 procent enligt artikel 25.1 a i lag 12/2013 jämförd med artikel 10.2 a i) i det spansk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet, medan utdelning till ett bolag med hemvist i landet beskattas med 28 procent, i den mån utdelningen ingår i beskattningsunderlaget för bolagsskatt.

44 En sådan omständighet kan emellertid inte undanröja den mindre förmånliga behandlingen av utdelning till bolag utan hemvist i landet.

45 En oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet kan nämligen inte anses förenlig med unionsrätten med hänvisning till eventuella andra fördelar (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 38 och där angiven rättspraxis).

46 Den mindre förmånliga skattesatsen som provinsstyrelsen åberopat vad gäller utdelning till ett bolag med hemvist i landet är under alla omständigheter irrelevant, eftersom sådana utdelningar helt undgår beskattning i de fall bolaget med hemvist i landet upphör med sin verksamhet utan att ha uppvisat ett överskott under de beskattningsår som följer på mottagandet av denna utdelning. Domstolen har slagit fast att den omständigheten att en lagstiftning missgynnar personer som saknar hemvist i landet inte kan uppvägas av att samma lagstiftning i andra situationer inte medför några nackdelar för personer som saknar hemvist i landet i förhållande till personer som har hemvist i landet (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

47 Domstolen konstaterar dessutom att en sådan skillnad i den skattemässiga behandlingen av utdelning beroende på var de bolag som mottar utdelningen har hemvist, kan avskräcka bolag utan hemvist i landet från att investera i bolag som är etablerade i Biscaya.

48 Härav följer att den i det nationella målet aktuella lagstiftningen utgör en restriktion för den fria rörligheten för kapital, vilken i princip är förbjuden enligt artikel 63.1 FEUF.

49 Domstolen ska dock pröva huruvida denna restriktion kan motiveras med hänsyn till EUF-fördragets bestämmelser.

Huruvida det föreligger en restriktion som kan motiveras med stöd av artikel 65 FEUF

50 Enligt artikel 65.1 a FEUF ska artikel 63 FEUF inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

51 Eftersom denna bestämmelse utgör ett undantag från den grundläggande principen om fri rörlighet för kapital ska den tolkas restriktivt. Den kan följaktligen inte tolkas så, att all skattelagstiftning som innehåller bestämmelser om åtskillnad mellan de skattskyldiga på grundval av var de har sin bostadsort eller i vilken medlemsstat de har investerat sitt kapital per automatik är förenlig med fördraget. Undantaget i artikel 65.1 a FEUF är nämligen i sin tur begränsat genom artikel 65.3 FEUF, där det föreskrivs att de nationella åtgärder som avses i artikel 65.1 FEUF ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 63 [FEUF]” (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 45 och där angiven rättspraxis).

52 De skillnader i behandling som är tillåtna enligt artikel 65.1 a FEUF ska således skiljas från de typer av diskriminering som är förbjudna enligt artikel 65.3 FEUF. Det framgår emellertid av domstolens praxis att en nationell skattelagstiftning bara kan anses förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital om skillnaden i behandlingen som följer av denna skillnad rör situationer som inte är objektivt lika eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 46 och där angiven rättspraxis).

Huruvida de aktuella situationerna är jämförbara

53 Enligt domstolens praxis gäller att om en stat ensidigt eller via avtal föreskriver att inte bara skattskyldiga med hemvist i landet utan även skattskyldiga som saknar hemvist i landet ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett bolag med hemvist i landet, närmar sig situationen för dessa skattskyldiga utan hemvist i landet den situation som gäller för skattskyldiga med hemvist i landet (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 47 och där angiven rättspraxis).

54 Provinsstyrelsen samt den tyska och den spanska regeringen har bland annat hänvisat till dom av den 15 maj 1997, Futura Participations och Singer (C-250/95, EU:C:1997:239), dom av den 15 februari 2007, Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96), och dom av den 17 september 2015, Miljoen m.fl. (C-10/14, C-14/14 och C-17/14, EU:C:2015:608), och mot bakgrund av dessa dragit slutsatsen att en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet är förenlig med territorialitetsprincipen och att bolag utan hemvist i landet inte befinner sig i en situation som är objektivt jämförbar med situationen för bolag med hemvist i landet.

55 I detta hänseende ska det emellertid påpekas att den rättspraxis som följer av de sistnämnda domarna redan hade åberopats i det mål som gav upphov till domen av den 22 november 2018, Sofina m.fl. (C-575/17, EU:C:2018:943). I den domen konstaterade domstolen emellertid att det förelåg situationer som var objektivt jämförbara, och detta på grundval av den fasta rättspraxis om vilket det erinrats i punkt 53 i förevarande dom. Denna bedömning kan även överföras på situationen för de bolag med hemvist i landet och de bolag utan hemvist i landet som är i fråga i förevarande nationella mål.

56 Den skillnad i behandling som följer av den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet avser således situationer som är objektivt jämförbara.

Motiveringen avseende en effektiv skatteuppbörd

57 Provinsstyrelsen har gjort gällande att en skattemässig skyldighet att omedelbart beskatta ett bolag utan hemvist i landet som erhåller utdelning framstår som proportionerlig i förhållande till målet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom risken för att ett sådant bolag, som dessutom inte har något fast driftsställe, inte betalar in skatten ökar med tiden på grund av att det inte har någon faktisk och kontinuerlig anknytning till källstaten för inkomsten.

58 Provinsstyrelsen har därigenom i själva verkat gjort gällande att den aktuella restriktionen för den fria rörligheten för kapital motiveras av behovet av att säkerställa skatteuppbörden.

59 Domstolen har härvidlag slagit fast att behovet av att säkerställa en effektiv indrivning av skatten utgör ett legitimt mål som kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheterna, under förutsättning, emellertid, att tillämpningen av inskränkningen är ägnad att säkerställa uppnåendet av det aktuella målet och att tillämpningen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

60 Den har även slagit fast att förfarandet för källskatt utgör ett legitimt och lämpligt medel för att se till att skatt erläggs för de inkomster som en person etablerad utanför beskattningsstaten förvärvar (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 68 och där angiven rättspraxis).

61 Det ska i detta hänseende erinras om att den restriktion för den fria rörligheten för kapital som följer av den i det nationella målet aktuella lagstiftningen består i att, såsom framgår av punkt 42 i förevarande dom, de bolag som saknar hemvist i landet och som redovisar underskott, till skillnad från bolag med hemvist i landet som har ett underskott och som är skattskyldiga i Biscaya, inte har rätt till vare sig återbetalning av innehållen källskatt eller ett eventuellt uppskov med beskattningen.

62 Att medge bolag utan hemvist i landet en sådan behandling, och därvid med nödvändighet undanröja restriktionen, skulle inte äventyra förverkligandet av målet att uppnå en effektiv uppbörd av den skatt dessa bolag ska betala när de mottar utdelning från ett bolag med hemvist i landet (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 70).

63 För det första utgör nämligen ordningen för återbetalning av källskatt vid underskott till sin natur ett undantag från principen om att utdelning ska beskattas under det räkenskapsår den lämnats, varför denna ordning inte kommer att tillämpas på majoriteten av de bolag som erhåller utdelning utan enbart på dem som redovisar underskott (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 71).

64 För det andra ankommer det på bolag som saknar hemvist i landet att framlägga relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten att fastställa att de i lag uppställda villkoren för rätten till sådant uppskov är uppfyllda (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 72).

65 För det tredje, och med hänsyn till vad domstolen slog fast i punkterna 74–76 i sin dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl. (C-575/17, EU:C:2018:943), är de mekanismer för ömsesidigt bistånd som finns mellan medlemsstaternas myndigheter tillräckliga för att göra det möjligt för den medlemsstat där intäkterna har sin källa att utföra en kontroll av riktigheten i de uppgifter som lämnas av bolagen som saknar hemvist i landet och som önskar få återbetalning av den källskatt som de erlagt (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 73).

66 Om även bolag som saknar hemvist i landet och som redovisar underskott kunde få återbetalning av den innehållna källskatten och eventuellt erhålla uppskov med skatten, så skulle detta således leda till att varje restriktion för den fria rörligheten för kapital undanröjdes utan att detta skulle utgöra hinder för förverkligandet av ändamålet med den i det nationella målet aktuella lagstiftningen (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 77).

67 Under dessa omständigheter kan påståendet att den nationella lagstiftningen i fråga i det nationella målet kan motiveras med hänsyn till behovet av att säkerställa en effektiv skatteuppbörd inte godtas.

Motiveringen avseende en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och förebyggandet av risken för att förluster utnyttjas två gånger

68 Den tyska regeringen har gjort gällande att även om Konungariket Spanien enligt det spansk-brittiska dubbelbeskattningsavtalet har rätt att beskatta den utdelning som bolag med hemvist i landet delar ut till bolag med hemvist i Förenade kungariket, omfattas de sistnämnda bolagens ekonomiska verksamhet i vilket fall som helst av Förenade kungarikets beskattningsrätt. Den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet syftar således till att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten, eftersom underskott i ett bolag utan hemvist i landet, vilket underskott saknar direkt samband med den utdelning som ett bolag med hemvist i landet lämnar till detta bolag, härrör från ekonomisk verksamhet som omfattas av beskattningsrätten för dess hemviststat där dessa underskott kan beaktas. Att ännu en gång beakta underskottet vid beskattningen av utdelningen i Spanien skulle leda till dubbla underskottsavdrag, vilket strider mot den rådande fördelningen av beskattningsrätten.

69 Den spanska regeringen anser även den att ett bifall till Credit Suisse Securities (Europe) begäran i förevarande fall skulle innebära att bolagets förluster utnyttjas flera gånger.

70 Domstolen har härvidlag funnit att behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt mål och att medlemsstaterna, så länge unionen inte har antagit några enhetliga eller harmoniserande bestämmelser, fortfarande har befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas mellan dem (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

71 En sådan grund för motivering kan bland annat godtas när de aktuella reglerna avser att förhindra beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att utöva sin beskattningsrätt avseende verksamhet som bedrivs inom denna medlemsstat (dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 57 och där angiven rättspraxis).

72 Domstolen har dessutom slagit fast att förebyggandet av dubbla förluster utgör ett legitimt ändamål som kan motivera en inskränkning av de grundläggande friheterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 juni 2018, Bevola och Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, punkt 52 och där angiven rättspraxis).

73 Enligt den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet beskattas utdelning till bolag utan hemvist i landet genom innehållande av källskatt enligt en skattesats som fastställts inom ramen för ett dubbelbeskattningsavtal. Denna källskatt återbetalas inte när ett sådant bolag redovisar ett underskott, medan bolag med hemvist i landet som befinner sig i samma situation har rätt till sådan återbetalning och uppskov med beskattningen av erhållen utdelning.

74 För det första, när en medlemsstat väljer att i vissa situationer inte beskatta bolag med hemvist i landet för utdelningar med inhemskt ursprung, kan denna stat emellertid inte åberopa behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna för att

motivera beskattningen av bolag utan hemvist i landet som erhåller sådana utdelningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 juli 2024, Keva m.fl., C-39/23, EU:C:2024:648, punkt 73 och där angiven rättspraxis).

75 För det andra skulle ett eventuellt uppskov med beskattningen av utdelning till ett bolag med underskott utan hemvist i landet innebära att den skattemässigt autonoma historiska provinsen Biscaya måste avstå sin rätt att beskatta en intäkt som uppburits på dess territorium. Utdelningen från bolaget med hemvist i landet skulle nämligen bli föremål för beskattning när bolaget utan hemvist i landet har haft ett överskott vid ett senare räkenskapsår, i likhet med vad som är fallet, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, för ett bolag med hemvist i landet som har en liknande utveckling (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 59).

76 Den förlust av skatteintäkter som är knuten till beskattningen av utdelning till bolag som saknar hemvist i landet och som uppvisar ett underskott under räkenskapsåret, kan inte heller motivera en omedelbar och definitiv beskattning av utdelning som dessa bolag erhåller i ett sådant fall, medan sådana förluster godtas när det gäller bolag med hemvist i landet som beskattas i Biscaya (se, analogt, dom av den 22 november 2018, Sofina m.fl., C-575/17, EU:C:2018:943, punkt 63).

77 Tilläggas kan att det, vad gäller förebyggandet av risken för att förluster utnyttjas två gånger, ankommer på bolag utan hemvist i landet att lägga fram relevanta uppgifter som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den beskattande medlemsstaten att fastställa att de villkor som föreskrivs i lagen för att beviljas ett sådant uppskov är uppfyllda.

78 Den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet kan således inte motiveras av behoven att upprätthålla en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förebygga risken för att förluster utnyttjas två gånger.

Motiveringen avseende att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang

79 Provinsstyrelsen samt den tyska och den spanska regeringen har gjort gällande att en sådan lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet syftar till att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang. Underlåtenheten att i källstaten beakta förluster som ett bolag utan hemvist i landet redovisar utanför denna medlemsstat följer emellertid en symmetrisk logisk och motsvarar underlåtenheten att i denna medlemsstat beskatta den ekonomiska verksamhet som dessa förluster härrör från.

80 För att ett argument grundat på behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang ska kunna godtas krävs emellertid enligt fast rättspraxis att det är styrkt att det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och den kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna fördel (dom av den 21 december 2023, Unedic, C-340/22, EU:C:2023:1019, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

81 I förevarande fall ska det emellertid påpekas att bolag som har hemvist och är skattskyldiga i Biscaya, samt har ett underskott och erhåller återbetalning av den källskatt som innehållits på erhållen utdelning, inte är skyldiga att betala någon skatt som kompensation för denna återbetalning. Även om bolag med hemvist i landet var skyldiga att inkludera denna utdelning till 50 procent i sitt beskattningsunderlag för bolagsskatt, skulle dessa bolag, i en situation med underskott, åtminstone åtnjuta en kassaflödesfördel eller till och med en skattebefrielse för det fall verksamheten upphörde innan ett positivt resultat ånyo uppnåtts.

82 Den i det nationella målet aktuella lagstiftningen kan således inte motiveras av behovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.

83 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den ställda frågan besvaras enligt följande: Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning som är tillämplig i en medlemsstat, enligt vilken utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i ett skattemässigt självstyrande territorium i denna medlemsstat är föremål för källskatt som, när utdelningen erhålls av ett bolag som har hemvist i landet och som är skyldigt att betala bolagsskatt i detta skattemässigt självstyrande territorium, motsvarar en förskottsbetalning på bolagsskatt och återbetalas till fullo om sistnämnda bolag avslutar det berörda beskattningsåret med förlust, medan någon återbetalning inte föreskrivs när nämnda utdelning erhålls av ett bolag som saknar hemvist i landet och som befinner sig i samma situation.

Rättegångskostnader

84 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande 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 (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning som är tillämplig i en medlemsstat, enligt vilken utdelning som lämnas av ett bolag med hemvist i ett skattemässigt självstyrande territorium i denna medlemsstat är föremål för källskatt som, när utdelningen erhålls av bolag som har hemvist i landet och som är skyldigt att betala bolagsskatt i detta skattemässigt självstyrande territorium, motsvarar en förskottsbetalning på bolagsskatt och återbetalas till fullo om sistnämnda bolag avslutar det berörda beskattningsåret med förlust, medan någon återbetalning inte föreskrivs när nämnda utdelning erhålls av ett bolag som saknar hemvist i landet och som befinner sig i samma situation.

Underskrifter