FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

fremsat den 7. juni 2007 [1]

1. Gerechtshof te Amsterdam (Appelretten i Amsterdam, Nederlandene) ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om en national lovgivning som den nederlandske, hvorefter udbytte betalt af selskaber hjemmehørende i Nederlandene til selskaber, der er hjemmehørende eller har et fast driftssted i Nederlandene, er fritaget for kildeskat, mens denne form for skat gælder for udbytte betalt til ikke-hjemmehørende selskaber, er i strid med artikel 56 EF og 58 EF.

I — Retsforskrifter

A — *Relevante fællesskabsretlige bestemmelser*

2. Artikel 56 EF bestemmer følgende:

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

3. Artikel 58 EF bestemmer af betydning for denne sag imidlertid følgende:

»1. Bestemmelserne i artikel 56 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

[...]

1 — Originalsprog: italiensk.

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 56.«

4. I henhold til direktiv 90/435 fritages udbytte betalt af et datterselskab til dets eget moderselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat fra kildeskat, når moderselskabet har en kapitalandel på minimum 25% i sit datterselskab [2].

B — *National ret*

5. Artikel 1, stk. 1, i Wet op de dividendbelasting 1965 (lov af 1965 om udbyttebeskatning, herefter »Wet DB«) har generelt fastsat en beskatning på 25% på udbytte udloddet af selskaber hjemmehørende i Nederlandene, hvis kapital helt eller delvist er fordelt på aktier.

6. Artikel 4 i Wet DB bestemmer af betydning for denne sag imidlertid følgende:

»Skatteindeholdelse kan undlades i aktieindtægter, [...] når moderselskabsfritagelsen i artikel 13 i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 [lov af 1969 om selskabsskat] finder anvendelse på de indtægter, som den berettigede opnår af aktier, udbyttebeviser og lån, og når andelen er en del af den af aktionæren i Nederlandene drevne virksomheds kapital. Første punktum finder ikke anvendelse på afkast, når den, der modtager afkastet, ikke er den faktisk berettigede« [3].

7. Derudover indeholder artikel 4a i Wet DB, der er indsat i loven efter vedtagelsen af direktiv 90/435, en fritagelse for udbytteskat, når udbyttet udloddes til aktionærer, som er hjemmehørende i Den Europæiske Union og har en aktiepost svarende til mindst 25% af kapitalandelen i et nederlandsk selskab.

8. Denne fritagelse udvides til at omfatte aktionærer, som er hjemmehørende i EU og har en aktiepost svarende til mindst 10%,

2 — Artikel 5, stk. 1, i den på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen gældende udgave af Rådets direktiv 90/435/EØF af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 6). Denne bestemmelse er senere blevet ændret ved Rådets direktiv 2003/123/EF af 22.12.2003 om ændring af direktiv 90/435/EØF (EUT 2004 L 7, s. 41).

3 — Fri oversættelse.

såfremt en tilsvarende fritagelse ligeledes gælder for samme aktiepost i den medlemsstat, hvor den pågældende aktionær er hjemmehørende [4].

9. Ovennævnte artikel 13 i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (herefter »Wet Vpb«) bestemmer, at der almindeligvis foreligger en moderselskabsandel, hvis den skattepligtige er i besiddelse af mindst 5% af den nominelle kapital i et andet selskab, hvis kapital helt eller delvist er fordelt på aktier [5].

C — Beskatningsoverenskomsten mellem Nederlandene og Portugal

10. I artikel 10 i overenskomsten af 20. september 1999 indgået i Porto mellem Portugal og Nederlandene om undgåelse af dobbeltbeskatning og forhindring af skatteunddragelse for så vidt angår skatter på indkomst og formue (herefter »dobbeltbeskatningsoverenskomsten«) bestemmes, at udbytte, som betales af et selskab, der er hjemmehørende i en af de kontraherende stater, til en aktionær, der er hjemmehørende i den anden stat, principielt beskattes i denne anden stat.

11. Dette udbytte kan imidlertid beskattes i den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, hvorved beskatningen imidlertid ikke kan overstige 10% af udbyttets bruttoværdi.

12. I dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 24 bestemmes, at Portugal for at undgå dobbeltbeskatning giver et fradrag inden for rammerne af den portugisiske skat, der ellers var skyldig for dette udbytte, for den skat, der er betalt i Nederlandene af udbytte udbetalt af selskaber i Nederlandene til modtagere hjemmehørende i Nederlandene.

II — Sagens faktiske omstændigheder, de præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

13. På tidspunktet for omstændighederne i sagen besad Amurta S.G.P.S., der er et selskab hjemmehørende i Portugal (herefter »Amurta«), 14% af aktiekapitalen i Retailbox BV (herefter »Retailbox«), som er et nederlandsk selskab, hvis aktionærer ud over sagsøgeren var det nederlandske selskab Sonaetelecom BV, som besad 66%, samt de portugisiske selskaber Tafin S.G.P.S. og Persin S.G.P.S., der besad henholdsvis 14 og 6%.

4 — Det fremgår af forelæggelseskendelsen, at denne nedsættelse ikke gælder for aktionærer, der er hjemmehørende i Portugal.

5 — Andelen nedsættes til under 5%, såfremt besiddelsen af denne er et led i den sædvanlige drift af den skattepligtige persons virksomhed, eller hvis erhvervelsen af besiddelsen tjente den almene interesse.

14. Retailbox udbetalte den 31. december 2002 udbytte til sine aktionærer, hvori der blev tilbageholdt skat på 25% — undtagen i udbyttet betalt til Sonaetelecom BV, hvori der i henhold til artikel 4 i Wet DB ikke blev indeholdt kildeskat.

15. Retailbox indgav på vegne af Amurta den 30. januar 2003 en klage til Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (herefter »inspektøren«) rettet over tilbageholdelsen af den skyldige skat i det af Retailbox udbetalte udbytte. Inspektøren afviste denne klage.

16. Amurta indbragte sagen for Gerechtshof te Amsterdam med påstand om annullation af beslutningen og om tilbagebetaling af tilbageholdt udbytteskat.

17. Den forelæggende retsinstans, der selv var i tvivl om den pågældende nederlandske lovgivnings forenelighed med artikel 56 EF og 58 EF, besluttede at udsætte afgørelsen af den anlagte sag og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er fritagelsen i artikel 4 i Wet op de dividendenbelasting 1965 [...] som beskrevet i denne kendelses punkt [...], sammenholdt med fritagelsen i lovens artikel 4a, i overensstemmelse med EF-traktatens bestemmelser om den frie bevægelighed for kapital (artikel 56 EF — 58 EF, tidligere traktatens artikel 73B-73D), for så vidt som denne fritagelse kun finder anvendelse på udbytteudlodninger til aktionærer, der er selskabsskattepligtige i Nederlandene, eller til udenlandske aktionærer, der har et fast driftssted i Nederlandene, i hvis formue aktierne indgår, og på hvilke udlodninger moderselskabsfritagelsen i artikel 13 i Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 finder anvendelse?

2) Er det for besvarelsen af [ovennævnte] spørgsmål af relevans, om bopælsstaten for den udenlandske aktionær eller det udenlandske selskab, hvorpå fritagelsen i lovens artikel 4 ikke finder anvendelse, indrømmer aktionæren eller selskabet fuld godtgørelse (full credit) for den i Nederlandene betalte udbytteskat?«

18. I henhold til artikel 23 i Domstolens statut har Amurta, Kommissionen, EFTA-Tilsynsmyndigheden samt den nederlandske regering, Det Forenede Kongeriges regering

og den italienske regering indgivet skriftlige indlæg. Amurta, Kommissionen, EFTA-Tilsynsmyndigheden, samt den nederlandske regering, Det Forenede Kongeriges regering og den italienske regering var repræsenteret under retsmødet.

III — Retlig bedømmelse

19. Det skal indledningsvis bemærkes, at den pågældende lovgivning vedrører de direkte skatter. Det skal i den forbindelse erindres, at gennemførelsen heraf i henhold til fast retspraksis, også selv om den direkte beskatning er omfattet af medlemsstaternes kompetenceområde, imidlertid er begrænset af overholdelsen af de fællesskabsretlige principper, herunder de grundlæggende friheder, som det indre markeds oprettelse og funktion er støttet på [6].

20. I denne sag skal den pågældende nationale lovgivning undersøges i forhold til traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser for så vidt angår bestemmelserne om beskatning af udbytte, der udloddes til selskaber hjemmehørende i en anden medlemsstat end det udloddende selskab, dvs. hvad Domstolen har betegnet som en transaktion uadskilleligt forbundet med en kapitalbevægelse [7].

A — *Det første spørgsmål*

21. Den forelæggende ret ønsker med det første spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om den pågældende lovgivning er i strid med reglerne om frie kapitalbevægelser, idet udbytte udloddet af et nederlandsk selskab til selskaber, som ikke er hjemmehørende eller har et fast driftssted i Nederlandene, i modsætning til udbytte betalt til selskaber med driftssted i Nederlandene er kildeskattepligtigt [8].

22. Der skal, inden det rejste spørgsmål behandles i realiteten, fremsættes visse generelle bemærkninger vedrørende reglerne om beskatning af selskabernes udlodning af overskud [9].

6 — Jf. bl.a. dom af 6.6.2000, sag C-35/98, Verkooijen, Sml. I, s. 4071, præmis 32, af 7.9.2004, sag C-319/02, Manninen, Sml. I, s. 7477, præmis 19, og af 23.2.2006, sag C-471/04, Keller Holding, Sml. I, s. 2107, præmis 28.

7 — Jf. i denne retning Verkooijen-dommen, præmis 29 og 30.

8 — Som det med rette er fremhævet af den nationale retsinstans, kan det på baggrund af den ubetydelige aktiepost (14%), og idet der ikke foreligger andre forhold, hvoraf kan udledes, at Amurta har afgørende indflydelse på Retailbox' virksomhed, ikke lægges til grund, at etableringsretten udøves gennem aktieposten.

9 — Hvad angår niveauerne for udbyttebeskatning inden for det indre marked henvises særligt til generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse fremsat den 23.2.2006 i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, afgjort ved dom af 12.12.2006, sag C-374/04, Sml. I, s. 11673, forslag fremsat den 6.4.2006 i sagen Kerckhaert og Morres, afgjort ved dom den 14.11.2006, sag C-513/04, Sml. I, s. 10967, og forslag fremsat den 27.4.2006 i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, afgjort ved dom af 14.12.2006, sag C-170/05, Sml. I, s. 11949.

23. Selskabsoverskud udloddet som udbytte beskattes almindeligvis på to niveauer, i første omgang som led i selskabsskatten på det udloddende selskabs overskud og derefter i forhold til aktionærerne. Det andet beskatningsniveau kan antage to former, dels indkomstskat i forhold til den aktionær, der modtager udbytte, dels som den kildebeskatning, det udloddende selskab har tilbageholdt for aktionæren ved udlodningen af udbyttet.

24. Mulighed for beskatning på to niveauer kan føre både til økonomisk dobbeltbeskatning (hvor samme indkomst beskattes to gange over for forskellige skattepligtige) og til juridisk dobbeltbeskatning (hvor en skattepligtig person beskattes to gange af samme indkomst i to forskellige stater). Der kan f.eks. opstå økonomisk dobbeltbeskatning, når det udloddende selskabs overskud beskattes inden for rammerne af skatten på selskaber og derefter hos aktionæren, der skal svare indkomstskat af det overskud, der udloddes i form af udbytte. Juridisk dobbeltbeskatning kan derimod foreligge, når der først indeholdes kildeskat hos aktionæren af udloddet overskud, og en anden stat derefter opkræver indkomstskat af det modtagne udbytte.

25. Det skal i forbindelse med denne sag bemærkes, at den pågældende nederlandske lovgivning skal fjerne dobbeltbeskatning af selskabsoverskud, der udloddes som udbytte. Det bestemmes faktisk i artikel 4 i Wet DB, sammenholdt med artikel 13 i Wet Vpb, at udbytte udbetalt af nederlandske selskaber til aktionærselskaber, som har en aktiepost på mindst 5% og er hjemmehørende eller har fast driftssted i Nederlandene, fritages for kildeskatten på 25%. For selskaber, der ikke er hjemmehørende i Nederlandene, fritages der udelukkende for kildebeskatning af udbytte udloddet af nederlandske selskaber, hvis det udenlandske selskab har en aktiepost på mindst 25% i disse selskaber (artikel 4a i Wet DB).

26. Det følger heraf, at denne regel inden for området for udbyttebeskatning medfører en ugunstig behandling af selskaber, som ikke er hjemmehørende i Nederlandene, såfremt de har en aktiepost på mellem 5 og 25% i et nederlandsk selskab, i forhold til nederlandske selskaber, som besidder en identisk aktiepost, og som i modsætning til selskaber, der ikke er hjemmehørende i Nederlandene, er begunstiget af en fuldstændig fritagelse for kildebeskatning af det modtagne udbytte.

27. Det skal derfor efterprøves, om denne forskelsbehandling er i strid med

principperne om frie kapitalbevægelser [10].

28. Det skal i den forbindelse erindres, at artikel 56, stk. 1, EF indeholder et forbud mod alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne, medmindre en af undtagelserne i artikel 58 EF finder anvendelse. Restriktion skal herved forstås som enhver foranstaltning, der gør overførsel af kapital mellem landene mindre effektiv eller attraktiv og dermed kan afholde en investor fra at foretage en sådan overførsel [11].

29. Artikel 58, stk. 1, litra a), EF giver særligt medlemsstaterne mulighed for »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«.

30. Den i artikel 58, stk. 1, litra a), EF indeholdte undtagelse til anvendelsen af artikel 56, stk. 1, er imidlertid begrænset af artikel 58, stk. 3, EF, hvorefter de foranstaltninger og fremgangsmåder, der er nævnt i stk. 1, ikke må udgøre et middel til vilkårlig forskelsbehandling eller en skjult begrænsning af de frie kapitalbevægelser.

31. Domstolen har endvidere ved at lægge til grund, at de i artikel 73 D, stk. 3, EF (nu artikel 58, stk. 1, EF) hjemlede undtagelser fra princippet om frie kapitalbevægelser tidligere var anerkendt i dens domme, før bestemmelsen trådte i kraft, indrømmet, at den også i forhold til andre grundlæggende rettigheder udgør en kodificering af et grundlæggende princip, der allerede forud for dets indførelse var udtrykt i retspraksis. Bestemmelsen skal følgelig ligeledes fortolkes i lyset af denne retspraksis [12].

32. Det følger heraf, at restriktioner for frie kapitalbevægelser i henhold til artikel 58, stk. 1, litra a), er underlagt de grænser, der er udviklet i Domstolens praksis, ud over de i bestemmelsens stk. 3 kodificerede principper.

10 — Som det vil blive fremstillet grundigere nedenfor, kan det — selv om det i henhold til den for denne sag gældende udgave af direktiv 90/435 (direktivet om moder- og datterselskaber) kun er forbudt at opkræve kildeskat af udbytte udbetalt af et datterselskab til et moderselskab hjemmehørende i en anden medlemsstat, når der er tale om en kvalificeret andel (mindst 25% af datterselskabets kapital) — dog ikke, som den forelæggende ret, støttet af den nederlandske regering, har gjort gældende, omvendt udledes, at opkrævning er tilladt i alle andre tilfælde, således at en eventuel forskelsbehandling i forholdet mellem moder- og datterselskaber hjemmehørende i forskellige medlemsstater udelukkende måtte tilskrives sameksistensen af forskellige skatteordninger. Selv om det er rigtigt, at det, når tilfældet ikke er omfattet af ovennævnte direktiv, tilkommer medlemsstaterne at bestemme, om og hvorledes dobbeltbeskatningen skal fjernes, skal medlemsstaterne som led i udøvelsen af deres beføjelser ikke desto mindre overholde de fællesskabsretlige principper, herunder de grundlæggende friheder.

11 — Dom af 16.3.1999, sag C-222/97, Trummer og Mayer, Sml. I, s. 1661, præmis 26.

12 — Jf. Verkooijen-dommen, præmis 43.

33. Domstolen har under henvisning til national skattelovgivning som den her omhandlede, der på baggrund af aktionærens hjemsted foretager forskelsbehandling i udbyttebeskatningen, lagt til grund, at det, for at sådanne beskatningsordninger kan findes forenelige med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, er nødvendigt, at forskelsbehandlingen vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller som er begrundet i tvingende almene hensyn, forudsat at forskelsbehandlingen ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at opnå det formål, der forfølges [13].

Situationernes sammenlignelighed

34. Som bemærket ovenfor behandler de pågældende nationale bestemmelser udbytte udloddet af nederlandske selskaber forskelligt alt efter, om det bliver udbetalt til selskaber, der er hjemmehørende eller ej i Nederlandene [14].

35. For så vidt angår direkte skatter har Domstolen fastslået, at en forskellig behandling på grundlag af bopæl ikke som sådan udgør forskelsbehandling, eftersom dette kriterium principielt angiver, at den skattepligtige har en tilknytning til oprindelseslandet, hvilket følgelig kan berettige en forskellig behandling med hensyn til beskatning [15].

36. Domstolen har i øvrigt præciseret, at når der findes en skattemæssig fordel, som ikke indrømmes ikke-hjemmehørende, kan det anses for forskelsbehandling i traktatens forstand, at de to kategorier af skattepligtige behandles forskelligt, når situationen for disse to skatteyderkategorier ikke adskiller sig objektivt på en sådan måde, at det kan begrunde, at de på dette punkt behandles forskelligt [16].

37. Det fremgår af Domstolens praksis, at der vil kunne foreligge forskelsbehandling i traktatens forstand mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende, hvis det, uanset at de har bopæl i forskellige medlemsstater, godtgøres, at de to kategorier af skattepligtige under hensyn til formålet med og indholdet af de pågældende nationale bestemmelser befinder sig i en identisk situation [17].

13 — Jf. dom af 15.7.2004, sag C-315/02, Lenz, Sml. I, s. 7063, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis.

14 — I henhold til den pågældende nederlandske lovgivning er selskaber, som ikke er hjemmehørende i Nederlandene, nemlig kun begunstiget af de fordele ved udbyttebeskatningen, som de i Nederlandene hjemmehørende selskaber er begunstiget af, når de i Nederlandene har et fast driftssted, som ejer aktier i nederlandske selskaber.

15 — Jf. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 31-34, af 11.8.1995, sag C-80/94, Wielockx, Sml. I, s. 2493, præmis 18, af 27.6.1996, sag C-107/94, Asscher, Sml. I, s. 3089, præmis 41, og af 29.4.1999, sag C-311/97, Royal Bank of Scotland, Sml. I, s. 2651, præmis 27.

16 — Jf. Schumacker-dommen, præmis 36-38, Asscher-dommen, præmis 42, og Royal Bank of Scotland-dommen, præmis 27 ff.

17 — Dom af 14.9.1999, sag C-391/97, Gschwind, Sml. I, s. 5451, præmis 26.

38. Det skal derfor fastslås, om der *i forhold til den omstridte lovgivnings funktion* foreligger en objektivt forskellig situation mellem de i Nederlandene hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aktionærselskaber, der her modtager udbytte fra et nederlandsk selskab, hvori de har aktier.

39. Det fremhæves, at de pågældende lovbestemmelser har til formål af fjerne økonomisk dobbeltbeskatning i forbindelse med udbytte udloddet af nederlandske selskaber.

40. Domstolen har i den forbindelse lagt til grund, at de modtagende hjemmehørende aktionærer med hensyn til foranstaltninger, der er truffet af en medlemsstat med henblik på at forhindre eller formindske kædebeskatning eller dobbeltbeskatning af udbytte udloddet af et hjemmehørende selskab, ikke nødvendigvis befinder sig i en situation, der svarer til situationen for de modtagende aktionærer, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat [18].

41. Som Domstolen har fremhævet, er det nemlig den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, der som hovedregel handler i forhold til den ikke-hjemmehørende aktionær i sin egenskab af den stat, hvor det udloddede udbytte har sin oprindelse, idet den alene udøver sine beskatningsbeføjelser i forhold til den ikke-hjemmehørendes indtægter opnået inden for statens område. Såfremt det forlanges af denne stat, at den skal sikre, at udbytte, der udloddes til en ikke-hjemmehørende aktionær, ikke rammes af kædebeskatning eller økonomisk dobbeltbeskatning, vil dette reelt indebære, at denne stat skal give afkald på sin ret til at påligne skat af en indtægt, der er skabt ved en økonomisk aktivitet på dens område [19]. Modsat er det normalt den stat, hvor aktionæren er hjemmehørende, der bedst er i stand til at indrømme aktionæren en skattemæssig fordel med henblik på at mindske eller forhindre økonomisk dobbeltbeskatning eller kædebeskatning. Det er nemlig den stat, hvor en fysisk person, som er aktionær, er hjemmehørende, der bedst kan vurdere den pågældende aktionærs skatteevne [20]. For så vidt angår det udbytte, som et selskab modtager, pålægges det i henhold til artikel 4, stk. 1, i direktiv 90/435 desuden den medlemsstat, hvor det moderselskab, som modtager udbytte udloddet af et i en anden medlemsstat hjemmehørende datterselskab, er hjemmehørende — og ikke den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende — at undgå dobbeltbeskatning, ved at staten, hvor moderselskabet er hjemmehørende, enten kan afholde sig fra at beskatte overskuddet eller kan beskatte overskuddet og samtidig tillade moderselskabet fra sin skat at trække den del af datterselskabets skat, der vedrører dette overskud, og i givet fald det kildeskattebeløb, der er opkrævet i den medlemsstat, hvor datterselskabet er hjemmehørende [21].

42. Domstolen har alligevel præciseret, at »i det øjeblik en medlemsstat ensidigt eller

18 — Jf. dommen i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 34, og i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 57-65.

19 — Dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 59.

20 — Dette princip er bekræftet ved Schumacker-dommen.

21 — Dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 60.

gennem indgåelse af overenskomster gør ikke blot de hjemmehørende aktionærer, men også de ikke-hjemmehørende aktionærer indkomstskattepligtige af det udbytte, de modtager fra et hjemmehørende selskab, nærmer de ikke-hjemmehørende aktionærers situation sig imidlertid hjemmehørende aktionærers situation« [22].

43. I dette tilfælde udøver den stat, hvor det udloddende selskab er hjemmehørende, nemlig sine beskatningsbeføjelser i forhold til ikke-hjemmehørende aktionærer på samme måde som i forhold til hjemmehørende aktionærer, selv om det sker som led i dens beføjelser som »kildestat«, idet den ved udøvelsen af sin eksklusive beskatningskompetence foretager dobbeltbeskatning i forhold til begge kategorier af skatteydere.

44. »Kildestaten« skal, når den står over for ensartede situationer mellem hjemmehørende og ikke-hjemmehørende aktionærer, indrømme de ikke-hjemmehørende aktionærer skattemæssige fordele svarende til de i forhold til de hjemmehørende aktionærer indrømmede, såfremt de ikke-hjemmehørende aktionærer som følge af statens udøvelse af sine beskatningsbeføjelser er berørt af samme dobbeltbeskatning som de hjemmehørende aktionærer.

45. Når »kildestaten« som i den foreliggende sag beslutter at fritage sine egne borgere fra national dobbeltbeskatning ved at fritage dem for kildeskat på udbytte modtaget af et nederlandsk selskab, skal den pågældende stat derfor udvide denne fritagelse til at omfatte ikke-hjemmehørende personer, såfremt disse rammes af samme nationale dobbeltbeskatning som følge af statens beskatningskompetence i forhold til disse.

46. Det følger af ovenstående analyse, at de pågældende lovbestemmelser i strid med artikel 56 EF og 58 EF udgør vilkårlig forskelsbehandling, eftersom der nægtes fritagelse for kildeskat af udbytte betalt til aktionærer, der ikke er hjemmehørende i Nederlandene, hvorimod aktionærer, der er hjemmehørende i Nederlandene, indrømmes denne fritagelse [23].

47. Den italienske regering og Det Forenede Kongeriges regering har imidlertid gjort gældende, at forskelsbehandlingen i henhold til den omstridte lovgivning til skade for ikke-hjemmehørende personer blot er en følge af delingen af beskatningsbeføjelserne mellem Nederlandene og Portugal.

22 — Samme dom, præmis 68-70.

23 — EFTA-domstolen er nået til en lignende afgørelse ved dom afsagt den 23.11.2004 i sagen Fokus Bank (sag E-1/04, kan ses på hjemmesiden www.eftacourt.lu), hvori den fandt, at en norsk lovgivning, hvorved udelukkende aktionærer i Norge blev indrømmet en skattegodtgørelse for udbytte, de havde modtaget i denne stat, blev fundet i strid med EØS-aftalens artikel 40, der svarer til artikel 56 EF (aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, EFT 1994 L 1, s. 3-36).

48. Der skal i den forbindelse gøres nogle bemærkninger.

49. I henhold til EF-traktatens artikel 220, andet led, EF (nu artikel 293, andet led, EF) »indleder [medlemsstaterne] i det omfang, det er nødvendigt, indbyrdes forhandlinger for til fordel for deres statsborgere at sikre afskaffelse af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet«.

50. Denne programerklæring er hidtil ikke blevet gennemført. Der er ikke i den nugældende fællesskabsret fastsat generelle kriterier for fordelingen mellem medlemsstaterne af beføjelserne vedrørende ophævelsen af dobbeltbeskatning inden for Fællesskabet. Med undtagelse af Rådets direktiv 90/435/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater [24], konventionen af 23. juli 1990 90/436/EØF om ophævelse af dobbeltbeskatning i forbindelse med regulering af forbundne foretagenders overskud [25] og Rådets direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger [26] — hvoraf ingen finder anvendelse på den foreliggende sag — er der hverken inden for rammerne af fællesskabsretten eller ved multilaterale aftaler indgået mellem medlemsstaterne fastsat foranstaltninger med henblik på vedtagelse af ensartede eller harmoniserede regler med det formål at afskaffe dobbeltbeskatning i henhold til EF-traktatens artikel 220, andet led [27].

51. Det følger heraf, at medlemsstaterne, når der ikke på fællesskabsplan er truffet foranstaltninger til at fastsætte ensartede eller harmoniserede regler, fortsat har kompetence til at fastsætte kriterierne for indkomstbeskatning med henblik på, eventuelt gennem indgåelse af overenskomster, at undgå dobbeltbeskatning [28]. I denne sammenhæng har Domstolen først bemærket, at medlemsstaterne havde frihed til i bilaterale overenskomster at fastsætte tilknytningsmomenter med henblik på fordelingen af beskatningskompetencen [29]. Domstolen har i senere afgørelser tilføjet, at denne frihed, der er indrømmet medlemsstaterne, omfatter ensidigt vedtagne foranstaltninger [30].

24 — Jf. fodnote 2.

25 — EFT L 225, s. 10.

26 — EFT L 157, s. 38.

27 — Jf. navnlig, hvad angår frie kapitalbevægelser, dommen i sagen Kerckhaert og Morres, præmis 22, og, hvad angår EF-traktatens artikel 52, dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 51.

28 — Dom af 12.5.1998, sag C-336/96, Gilly, Sml. I, s. 2793, præmis 24 og 30, og af 12.12.2002, sag C-385/00, de Groot, Sml. I, s. 11819, præmis 93, hvad angår EF-traktatens artikel 48 (nu efter ændring artikel 39 EF). Dom af 21.9.1999, sag C-307/97, Saint-Gobain ZN, Sml. I, s. 6161, præmis 57, hvad angår EF-traktatens artikel 52 og 58, og af 23.2.2006, sag C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, Sml. I, s. 1957, præmis 47, hvad angår frie kapitalbevægelser.

29 — Gilly-dommen, præmis 24-30, Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 57, de Groot-dommen, præmis 93, dom af 3.10.2006, sag C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen, Sml. I, s. 9461, præmis 54, og dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 52.

30 — Hvad angår frie kapitalbevægelser, jf. dommen i sagen Van Hilten-van der Heijden, præmis 47, og, hvad angår etableringsretten, dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, præmis 52.

52. Med hensyn til udøvelsen af beskatningskompetencen er medlemsstaterne dog forpligtet til at overholde fællesskabsreglerne [31].

53. I henhold til Domstolens retspraksis kan medlemsstaterne således frit bestemme, om og hvordan — ensidigt eller gennem internationale aftaler — de vil fjerne eller forebygge dobbeltbeskatning, idet de dog fortsat er forpligtet til at overholde de fællesskabsretlige principper under udøvelsen af beskatningsbeføjelserne — også når disse beføjelser følger af en forudgående bilateral eller multilateral fordeling af beskatningskompetencerne mellem medlemsstaterne [32].

54. Det står i den foreliggende sag klart, at den forskelsbehandling, som følger af den nederlandske lovgivning om udbyttebeskatning, i forhold til selskaber, der ikke er hjemmehørende i Nederlandene, hverken udspringer af de eksisterende forskelle i de for denne sag relevante nationale skatteordninger eller er en virkning af fordelingen af beskatningskompetencen mellem Nederlandene og Portugal. Der er derimod som ovenfor klarlagt tale om en forskelsbehandling, der *udelukkende* kan henføres til den pågældende nederlandske lovgivning, hvorved aktionærer, der ikke er hjemmehørende i Nederlandene, nægtes en skattemæssig fordel, som hjemmehørende aktionærer imidlertid er begunstiget af, uden at en sådan forskelsbehandling er begrundet af objektivt relevante forhold, eftersom det er fastslået, at situationen for de to kategorier af skattepligtige er ens hvad angår de pågældende bestemmelsers formål og funktion.

55. Det vil af gennemgangen af det andet spørgsmål alligevel fremgå, hvilken virkning en passende deling af beskatningskompetencen gennem en dobbeltbeskatningsoverenskomst vil have på udligningen af den diskriminerende virkning af en national lovgivning som den nederlandske, der er omhandlet i denne sag.

56. Den nederlandske og den italienske regering har subsidiært gjort gældende, at den undersøgte lovgivning er berettiget, idet det er nødvendigt at sikre sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning. Fritagelsen for kildeskat på nationalt udbytte udloddet af nederlandske selskaber til selskaber hjemmehørende i Nederlandene udgør nemlig et grundlæggende supplement til den fritagelse af aktieudbytte fra selskabsskatten (»datterselskabslempelsen«, artikel 13 i Wet Vpb), som de nederlandske selskaber, der er fuldstændigt skattepligtige i Nederlandene, begunstiges af og ikke som led i denne skat beskattes af aktieafkast. Denne fritagelse udgør særligt det nødvendige supplement til udelukkelsen fra det selskabsskattepligtige beløb i Nederlandene af udloddet overskud og medfører blot en administrativ lettelse, idet det undgås, at

31 — De Groot-dommen, præmis 94, og dommen i sagen FKP Scorpio Konzertproduktionen, præmis 55.

32 — De Groot-dommen, præmis 93 og 94.

kildeskatten opkrævet af udbytte senere skal tilbagebetales som led i selskabsskat over for de udbyttemodtagere, der er begunstiget af den såkaldte »datterselskabslempelse« i Nederlandene. Den administrative lettelse kan derfor ikke udvides til også at omfatte aktionærer, som ikke er hjemmehørende i Nederlandene, og som her ikke er underlagt den nederlandske selskabsskat.

57. Dette argument kan ikke tages til følge.

58. Hvad angår sikringen af sammenhængen i den nationale beskatningsordning skal det navnlig bemærkes, at det er et begreb, der er fastslået i retspraksis siden Bachmann-dommen og i dommen i sagen Kommissionen mod Belgien, hvori Domstolen principielt anerkendte, at dette krav udgør et tvingende alment hensyn, der kan retfærdiggøre en begrænsning i de grundlæggende principper om fri bevægelighed [33].

59. Domstolen har i de nævnte sager på grundlag af hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen anerkendt berettigelsen af en national lovgivning, som gjorde fradrag af præmier til alderdoms- eller livsforsikring betinget af, at de blev indbetalt i den stat, som gav dette fradrag. En sådan begrænsning var begrundet i medfør af nødvendigheden af at kompensere for tabet af skatteindtægter som følge af fradragsretten for præmier i henhold til forsikringskontrakter ved at beskatte beløb, som modtages i henhold til sådanne kontrakter, og som man imidlertid ikke ville kunne beskatte i tilfælde af, at der var tale om udenlandske forsikringsselskaber.

60. På baggrund af disse afgørelser er sikringen af sammenhængen i beskatningsordningen den hyppigst påberåbte begrundelse med hensyn til medlemsstaternes direkte skatter. Domstolen har imidlertid begrænset begrebet om sammenhæng i beskatningsordningen stærkt og har i fast retspraksis tilladt, at dette krav begrunder, at en foranstaltning begrænser de grundlæggende rettigheder, når tre forskellige betingelser er opfyldt: a) Der skal foreligge en direkte forbindelse mellem indrømmelsen af en skattemæssig fordel og kompensationen herfor ved en skatteopkrævning, b) fradrag og opkrævning skal ske inden for rammerne af samme beskatning, og c) disse foranstaltninger skal foretages i forhold til samme skattepligtige.

61. Såfremt denne retspraksis anvendes snævert, betyder det, at hensynet til sammenhængen i beskatningsordningen umiddelbart ikke kan lægges til grund i den foreliggende sag, eftersom den fritagelse for udbyttebeskatning og for selskabsbeskatning af aktieandele, som den nederlandske og den

33 — Domme af 28.1.1992, sag C-204/90, Bachmann, Sml. I, s. 249, præmis 21-28, og sag C-300/90, Kommissionen mod Belgien, Sml. I, s. 305, præmis 14-21.

italienske regering anser for komplementære, og som derfor nødvendigvis må finde anvendelse sammen for at sikre sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning, vedrører to forskellige skatter og formelt set ikke kan henføres til den samme skatteyder.

62. I Manninen-dommen ser det dog ud til, at Domstolen anlagde en mindre snæver fortolkning af begrebet sammenhæng i beskatningsordningen i forhold til kriterierne om samme beskatningsform og samme skattepligtige, idet den fulgte den anbefaling, generaladvokat Kokott fremsatte i sit forslag til afgørelse i sagen, og fastslog, at en medlemsstat kunne gøre hensynet til at sikre sammenhængen i sin beskatningsordning gældende, selv om disse to kriterier ikke fandt anvendelse i det pågældende tilfælde [34].

63. Den nederlandske regering har vedrørende ovennævnte retspraksis gjort gældende, at der i denne sag foreligger to forbundne fritagelser, hvoraf den ene udgør en gennemførelse af den anden, og at der, selv om der formelt henvises til to forskellige skatter (udbytteskat og selskabsskat), ud fra et indholdsmæssigt synspunkt er tale om ét skattetræk, eftersom kildebeskatningen af udbetalt udbytte blot udgør en acontobeskatning, der skal modregnes fuldstændigt i selskabsskatten, og disse skatter vil således påhvile den samme skattepligtige (den aktionær, der modtager udbytte).

64. Det skal, også selv om det anerkendes, at de to omhandlede fritagelser indholdsmæssigt vedrører den samme skattepligtige og det samme skattetræk, yderligere fastslås, om der i betragtning af formålet med den omstridte lovgivning er en faktisk nødvendighed for at sikre sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning.

65. Som den nederlandske og den italienske regering har gjort gældende, synes fritagelsen af det såkaldte nationale udbytte fra kildebeskatning at være nødvendig for at sikre sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning, eftersom den tilknyttede fritagelse for selskabsbeskatning af aktieandele uden førstnævnte ville undermineres — om end midlertidigt — indtil det tidspunkt, hvor udbytteskatten modregnes i selskabsskatten. Det er klart, at den nederlandske ordning, når den fremstilles således, har som formål at gennemføre en »ren administrativ lettelse«, som i sig selv ikke på nogen måde kan begrunde en forskelsbehandling i strid med de grundlæggende friheder.

66. Den nederlandske regering har imidlertid ikke godtgjort, hvordan sammenhængen i

34 — Dommens præmis 45 og 46, samt særligt punkt 54-57 i forslaget til afgørelse.

den nationale beskatningsordning ville skades, såfremt fritagelsen fra udbyttebeskatning ligeledes blev anerkendt i forhold til aktionærer, som ikke er hjemmehørende i Nederlandene, og som, selv om de ikke skal betale selskabsskat i denne stat, som nævnt ovenfor befinder sig i en situation, der svarer til de i Nederlandene hjemmehørende aktionærers situation hvad angår udbyttebeskatningen og de eventuelle skattemæssige fordele, der er knyttet til ophævelsen af dobbeltbeskatningen. Det står derimod klart, at formålet med den omstridte lovgivning — dvs. at undgå dobbeltbeskatning af overskud udloddet som udbytte — uden på nogen måde at skade sammenhængen i den nederlandske beskatningsordning ligeledes kan nås, uden at det er nødvendigt at foretage forskelsbehandling i forhold til aktionærer, der ikke er hjemmehørende i Nederlandene, ved at man indrømmer dem en fritagelse for kildeskat svarende til den for aktionærer hjemmehørende i Nederlandene gældende.

67. Det fremgår af det ovenstående, at de af de intervenerende regeringer påberåbte argumenter ikke kan begrunde en af de pågældende beskatningsregler følgende restriktion for de frie kapitalbevægelser.

68. Det første spørgsmål skal dermed besvares således, at bestemmelserne om den frie bevægelighed for kapital er til hinder for en national lovgivning — som er vurderet, uden at der er taget hensyn til virkningen af eventuelle gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster — hvorved udbytte udbetalt af et nederlandsk selskab til selskaber hjemmehørende i Nederlandene er fritaget for kildeskat, mens udbytte udbetalt til selskaber, der hverken er hjemmehørende eller har fast driftssted i Nederlandene, er underlagt denne skat.

B — *Det andet spørgsmål*

69. Den forelæggende ret ønsker med det andet spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om det for vurderingen af den pågældende nederlandske lovgivnings forenelighed med de fællesskabsretlige principper vedrørende frie kapitalbevægelser har betydning, at et selskab, som ikke er hjemmehørende eller ikke har et fast driftssted i Nederlandene, i den stat, hvor det er hjemmehørende, kan opnå et fuldstændigt fradrag for den kildeskat, der i Nederlandene er pålagt det af et nederlandsk selskab udloddede udbytte.

70. Det bemærkes indledningsvis, at den forelæggende ret ikke har præciseret, i henhold til hvilke bestemmelser et selskab som Amurta i sin bopælsstat (Portugal) kan være berettiget til »full credit« (eller fuld skattegodtgørelse) som kompensation for den i Nederlandene pålagte kildeskat.

71. Jeg skal derfor først bedømme, hvilken betydning der som led i vurderingen af den omstridte nederlandske lovgivning kan til-

lægges den omstændighed, at den ikkehjemmehørende aktionær indrømmes »full credit« i henhold til den nationale lovgivning i aktionærens bopælsstat. Derefter vil jeg behandle det tilfælde, hvor en lignende skattegodtgørelse derimod indrømmes i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Nederlandene og Portugal.

1. Betydningen af »full credit« (fuld skattegodtgørelse) i henhold til den nationale lovgivning i den berørte skattepligtiges bopælsstat

72. Det er min opfattelse, at den forelæggende ret ved at omtale, at der findes en eventuel »full credit« som kompensation for den nederlandske kildeskat på det af Amurta modtagne udbytte, har foretaget en generel henvisning til den mulighed, som Amurta formodentlig ville være begunstiget af i henhold til portugisisk lovgivning. Den nationale ret har nemlig på det pågældende sted i forelæggelseskendelsen med støtte i Amurtas indlæg bemærket, at der i Portugal findes en bestemmelse svarende til den nederlandske, hvorved udbytteskatten godtgøres, når der af disse indtægter ikke skal betales selskabsskat (»full credit«-ordningen). Den nationale ret har heraf udledt, at den nederlandske kildeskat i denne sag sandsynligvis ville blive kompenseret i Portugal i henhold til ovennævnte »full credit«-ordning.

73. Amurta har under sagen for Domstolen imidlertid afvist, at der findes en »full credit«-mulighed som den i forelæggelseskendelsen beskrevne, som Amurta kan benytte sig af i Portugal som kompensation for den i Nederlandene pålagte skat for det i sidstnævnte stat modtagne udbytte. Det er Amurtas opfattelse, at der også i Portugal findes en »datterselskabslempelses«-ordning som i Nederlandene, hvorefter indtægter fra kapitalbesiddelse er fritaget for selskabsskat. Som følge heraf kan der ikke i selskabsskatten i Portugal gennemføres nogen modregning mellem den opkrævede udbytteskat i Nederlandene og selskabsskatten i Portugal, eftersom der i Portugal ikke er noget skyldigt beløb i den henseende.

74. Såfremt Amurtas gengivelse anses for rigtig, er det andet spørgsmål, der er forelagt Domstolen, ud fra den i øvrigt mangelfulde karakter af forelæggelseskendelsen, hvoraf der ikke kan udledes yderligere forhold til brug for dette punkt, rent hypotetisk.

75. I dette tilfælde ville Domstolen ikke have kompetence til at besvare spørgsmålet, idet det fremgår af fast retspraksis, at »begrundelsen for ordningen med præjudiciel forelæggelse, og dermed for Domstolens kompetence, ikke er, at Domstolen skal afgive responsa vedrørende generelle eller hypotetiske spørgsmål [...], men at der foreligger et behov med henblik på selve afgørelsen af en retstvist« [35].

35 — Jf. Lenz-dommen, præmis 52 og den deri nævnte retspraksis.

76. Såfremt Domstolen imidlertid alligevel skulle anse det for at være hensigtsmæssigt at besvare det andet spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, bør svaret efter min opfattelse være følgende.

77. Det forekommer mig, at en skattemæssig fordel, som er støttet på en medlemsstats nationale lovgivning, uafhængigt af fordelens størrelse og virkning ikke kan tillægges betydning med henblik på vurderingen af foreneligheden af en anden medlemsstats lovgivning med de fællesskabsretlige principper.

78. Efter min opfattelse kan det nemlig i en sag som den foreliggende ikke lægges til grund, at en national lovgivnings bestemte diskriminerende virkninger i forhold til en skattepligtig kan ophæves af fordele, som den skattepligtige indrømmes i henhold til en anden medlemsstats lovgivning. Såfremt det modsatte anerkendes, vil det i det væsentlige svare til at tillade en medlemsstat at se bort fra dens forpligtelser i henhold til fællesskabsretten, overholdelsen af disse gøres afhængig af de eventuelle virkninger af en anden national lovgivning, som på et hvilket som helst tidspunkt og ensidigt kan ændres af den stat, hvor den pågældende lovgivning gælder. Efter en sådan tankegang vil der ikke være nogen sikker retstilstand vedrørende en medlemsstats overholdelse af forbuddet mod vilkårlig forskelsbehandling i artikel 56 EF og 58 EF [36].

79. Det følger af ovenstående bemærkninger, at det med henblik på vurderingen af foreneligheden af den nederlandske lovgivning om udbyttebeskatning ikke kan anses for en relevant omstændighed, at et selskab som Amurta i henhold til den gældende lovgivning i sin bopælsstat har »full credit«, som eventuelt er egnet til at kompensere for den nederlandske beskatning af det udbytte, selskabet har modtaget i Nederlandene.

2. Dobbeltbeskatningsoverenskomsternes betydning og den reelle virkning af den relevante overenskomst

80. Man må efter min opfattelse imidlertid nå til den modsatte løsning af den i forudgående punkt angivne, såfremt der som følge af en passende deling af beskatningsbeføjelser mellem medlemsstaterne i henhold til en international dobbeltbeskat-

36 — Domstolen har i øvrigt systematisk afvist argumentet om, at en ugunstig skattemæssig behandling i strid med en grundlæggende frihed kan begrundes med, at der findes andre skattefordele, selv hvis det må antages, at der findes sådanne fordele (jf. for så vidt angår nationale skatteordninger undersøgt i forhold til: a) arbejdskraftens frie bevægelighed, de Groot-dommen, præmis 97, b) etableringsfriheden, dom af 28.1.1986, sag 270/83, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 273, præmis 21, Asscher-dommen, præmis 53, og Saint-Gobain ZN-dommen, præmis 54, og c) de frie kapitalbevægelser, Verkooijen-dommen, præmis 61.

ningsoverenskomst sikres en ophævelse af den nationale lovgivnings diskriminerende virkning. Dette er en konsekvens af, at hensyntagen til en dobbeltbeskatningsoverenskomsts konkrete virkning på en skattepligtigs situation — for at fastslå, om der i en bestemt sag findes en restriktion af den i henhold til traktaten sikrede fri bevægelighed — ikke indebærer en godtagelse af den diskriminerende ulempe, som den pågældende skattepligtige underlægges i henhold til national lovgivning og ved den efterfølgende kompensation herfor ved en usikker fordel, som ikke har nogen forbindelse med ulempen, og som er fastsat i en anden medlemsstats lovgivning, der til enhver tid kan ændres af sidstnævnte stat. Tværtimod gives der ved at lægge vægt på en dobbeltbeskatningsoverenskomsts virkning på den skattepligtiges situation navnlig mulighed for at tage hensyn til »skatteyderens virksomheds økonomiske virkelighed og de eventuelle incitamenter i en grænseoverskridende sammenhæng«, som denne virker i [37], men ligeledes, og især, gives der mulighed for at tage hensyn til, hvordan medlemsstaterne har sikret overholdelsen af de grundlæggende rettigheder gennem en passende fordeling af deres beskatningsbeføjelser, hvorved de har påtaget sig *gensidige forpligtelser i henhold til en for dem bindende retsakt*. Det fører således ikke til en situation med en usikker retstilstand vedrørende de fællesskabsforpligtelser, som medlemsstaterne er bundet af, at der tages højde for, at medlemsstaterne, når der ikke foreligger harmonisering på fællesskabsplan, med henblik på at fjerne dobbeltbeskatning frit kan fastsætte kriterierne for deling af beskatningskompetencerne mellem sig.

81. Dette er muligt under opfyldelse af to grundlæggende betingelser. For det første skal det i det enkelte tilfælde fastslås, at den samlede behandling, som den skattepligtige underkastes i henhold til de relevante bestemmelser i en dobbeltbeskatningsoverenskomst, *konkret* er i overensstemmelse med de fællesskabsretlige principper om fri bevægelighed. I en situation som den foreliggende kan »kildestaten«, f.eks. gennem en dobbeltbeskatningsoverenskomst, sikre sig, at hjemmehørende og ikke-hjemmehørende skattepligtige, som befinder sig i identiske situationer, er begunstiget af de samme fordele vedrørende ophævelsen af dobbeltbeskatning. For det andet påhviler det fortsat den stat, hvis lovgivning i sig selv er i strid med de fællesskabsretlige principper, at sikre, at sådanne fordrejende virkninger fjernes fra dens lovgivning, uden at nævnte stat for at undslippe de i henhold til traktaten følgende forpligtelser kan påberåbe sig, at den anden kontraherende stat ikke har overholdt bestemmelserne i dobbeltbeskatningsoverenskomsten [38].

82. Domstolen er vedrørende den vægt, der skal tillægges dobbeltbeskatningsoverenskomster, ligeledes nået til en lignende løsning, hvorefter det med henblik på at give en fortolkning af fællesskabsretten, der kan anvendes af den nationale ret, er nødvendigt at tage hensyn til bestemmelserne i en

37 — Jf. punkt 33-38 i generaladvokat Geelhoeds forslag til afgørelse fremsat den 27.4.2006 i forbindelse med den tidligere nævnte dom i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France samt mit forslag til afgørelse fremsat den 29.3.2007 i Columbus-sagen, sag C-298/05, punkt 47.

38 — Jf. i den retning punkt 39-43 i forslaget til afgørelse i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France.

dobbeltbeskatningsoverenskomst, når denne ret fremlægger den som en af de retsforskrifter, der finder anvendelse på hovedsagen [39].

83. Den forelæggende ret har som ovenfor nævnt i denne sag anmodet Domstolen om at tage stilling til relevansen af en »full credit«, som Amurta formodentlig ville være begunstiget af i Portugal. Den har dog ikke afklaret, om denne mulighed følger af den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Portugal og Nederlandene.

84. Den nederlandske og italienske regering samt Det Forenede Kongeriges regering har gjort gældende, at Domstolen skal tage hensyn til denne dobbeltbeskatningsoverenskomst i sin vurdering af den omstridte nederlandske lovgivnings forenelighed med principperne om frie kapitalbevægelser.

85. Der kan, som jeg allerede har angivet, efter min opfattelse i forelæggelseskendelsen ikke genfindes forhold, hvoraf kan udledes, at den forelæggende ret ønsker at henvise til dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået mellem Portugal og Nederlandene, hvorimod det synes, at denne ret udelukkende har henvist generelt til nationale portugisiske lovgivning, idet den har angivet, at der findes en mulighed for »full credit« [40].

86. Jeg vil således udelukkende subsidiært gennemgå den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst med henblik på vurderingen af den pågældende nederlandske lovgivnings forenelighed for det tilfælde, at Domstolen finder, at den nationale ret ved henvisningen til »full credit« har hentydet til nævnte dobbeltbeskatningsoverenskomst, og at denne overenskomst således er en del af de retsforskrifter, som Domstolen er anmodet om at tage stilling til.

87. For konkret at ophæve virkningen af den pågældende nederlandske lovgivning, der som ovenfor nævnt indebærer en forskelsbehandling til ugunst for ikke-hjemmehørende personer, skal den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst foreskrive en fordeling af beskatningskompetencerne mellem de kontraherende parter, således at det konkrete tab, de ikke-hjemmehørende har lidt i Nederlandene som følge af den over for dem pålagte kildeskat, ophæves. Dette er udelukkende muligt, hvis virkningerne af denne opkrævning fjernes fuldstændigt i Portugal — dvs. gennem fuldstændig skattegodtgørelse af den i Nederlandene opkræ-

39 — Jf. Manninen-dommen, præmis 21, dom af 19.1.2006, sag C-265/04, Bouanich, Sml. I, s. 923, præmis 51, samt dommen i sagen Test Claimants in Class IV of the Act Group Litigation, præmis 71, og i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France, præmis 45.

40 — Denne opfattelse deles i øvrigt af EFTA-Tilsynsmyndigheden.

vede kildeskat på udbytte i den selskabsskat, der ellers ville være skyldig i Portugal for dette udbytte. Det drejer sig teknisk set om såkaldt »full credit«, eller fuld skattegodtgørelse, hvorved den pågældende skattepligtige i sin bopælsstat (Portugal) gives kompensation for den udbytteskat, der blev opkrævet i »kildestaten« (Nederlandene) [41].

88. Der er i artikel 24 i den pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomst imidlertid fastsat en almindelig, eller delvis, godtgørelsesordning, hvorved den skattepligtige får mulighed for at fratrække den udbytteskat, han er blevet pålagt i Nederlandene, inden for rammerne af det beløb, han ellers skulle have betalt i selskabsskat i Portugal for indtægter i form af udbytte fra udlandet [42]. I et sådant tilfælde må et portugisisk selskab som Amurta i modsætning til, hvad der i medfør af nederlandsk lovgivning gælder for et i Nederlandene hjemmehørende selskab, som er fuldstændigt fritaget for dobbeltbeskatning på det i Nederlandene modtagne udbytte, fortsat delvist bære virkningerne af den nederlandske skat. Derfor svarer de fordele, som indrømmes selskaber, der ikke er hjemmehørende i Nederlandene, ikke til fordelene for hjemmehørende selskaber, som befinder sig i en tilsvarende situation i forhold til virkningerne af dobbeltbeskatning af indtægter fra aktier i nederlandske selskaber, hvorfor den pågældende nederlandske lovgivning fortsat indebærer en vilkårlig forskelsbehandling, som er forbudt i henhold til artikel 56 EF og 58 EF.

89. Hvis det endeligt fastslås, at der i Portugal gælder en »datterselskabslempelsesordning«, hvorefter indtægter fra kapitalbesiddelse er fritaget for selskabsbeskatning, kan Amurta, selv om der ved den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst er fastsat fuld skattegodtgørelse, i denne sag ikke være begunstiget heraf, for så vidt som selskabet, som jeg allerede har anført, i Portugal ikke skal betale nogen skat vedrørende indtægter fra kapitalbesiddelse, som den nederlandske udbytteskat kunne modregnes i.

90. Som Domstolen har bekræftet, tilkommer det imidlertid den nationale retsinstans at fortolke relevant national ret og således i den foreliggende sag at efterprøve, om den samlede behandling, som et ikke-hjemmehørende selskab underkastes i medfør af den samlede udøvelse af beskatningskompetencen, som denne er fordelt efter aftale mellem »kildestaten« og bopælsstaten, ikke er mindre gunstig end den behandling, der sikres selskaber hjemmehørende i denne stat [43].

41 — Løsningen svarer til den i sagen Denkavit Internationaal og Denkavit France fastholdte, præmis 54-56.

42 — Gennem ordningen med delvis skattegodtgørelse kan man udelukkende forestille sig, at virkningerne af den nederlandske kildeskat ophæves, såfremt den samme sats gælder i Nederlandene og Portugal, hvorved den opkrævede, nederlandske skat ville udgøre samme beløbsstørrelse som den gældende portugisiske selskabsskat og således fuldt ud kunne udligne sidstnævnte.

43 — Jf. i denne retning Bouanich-dommen, præmis 51.

IV — Forslag til afgørelse

91. På grundlag af ovenstående overvejelser foreslår jeg, at Domstolen besvarer de af Gerechtshof te Amsterdam forelagte spørgsmål således:

»1) Artikel 56 EF og 58 EF er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede — og som herved er vurderet uden hensyntagen til virkningerne af eventuelle gældende dobbeltbeskatningsoverenskomster — hvorved udbytte udbetalt af selskaber hjemmehørende i Nederlandene til selskaber hjemmehørende i denne stat er fritaget for kildeskat, mens udbytte udbetalt til selskaber, der hverken er hjemmehørende eller har fast driftssted i Nederlandene, er underlagt denne skat.

2) Det har med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål ingen betydning, at et selskab, som ikke er hjemmehørende eller ikke har fast driftssted i Nederlandene, i sin egen bopælsstat i henhold til dennes lovgivning kan nyde godt af en fuld skattegodtgørelse (»full credit«) som kompensation for den nederlandske udbytteskat, også selv om denne mulighed findes.«