FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT PAOLO MENGOZZI

föredraget den 7 juni 2007 [1]

1. Gerechtshof te Amsterdam (överrätten i Amsterdam, Nederländerna) vill genom förevarande begäran om förhandsavgörande att domstolen skall klargöra huruvida en nationell lagstiftning som den nederländska lagstiftningen, enligt vilken utdelningar från bolag som är hemmahörande i Nederländerna till bolag som är hemmahörande eller som har ett fast driftställe där undantas från innehållande av källskatt, medan en sådan typ av skatt tillämpas på utdelningar till i landet ej hemmahörande bolag, strider mot artiklarna 56 EG och 58 EG.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *De tillämpliga gemenskapsbestämmelserna*

2. I artikel 56 EG fastställs följande:

"1. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. ..."

3. I artikel 58 EG föreskrivs dock, såvitt är av intresse här, följande:

"1. Bestämmelserna i artikel 56 skall 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,

...

1 — Originalspråk: italienska.

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 56."

4. Enligt direktiv 90/435 skall utdelning från ett dotterbolag till dess moderbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, om det senare innehar minst 25 procent av kapitalet i dotterbolaget, vara befriad från källskatt. [2]

B — *De nationella bestämmelserna*

5. I artikel 1.1 i Wet op de dividendbelasting 1965 (1965 års lag om skatt på aktieutdelning, nedan kallad 1965 års lag) föreskrivs i allmänhet att en skatt på 25 procent skall innehållas på utdelning från bolag som är hemmahörande i Nederländerna, vars kapital helt eller delvis är uppdelat på aktier.

6. I artikel 4 i 1965 års lag, i den del som är av intresse här, föreskrivs dock följande:

"Aktieutdelningsskatt skall inte påföras ... om det undantag för innehav som avses i artikel 13 i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 [1969 års lag om bolagsskatt] är tillämpligt med avseende på utdelning på aktier, vinstandelsbevis eller lån, och innehavet ingår bland tillgångarna i den verksamhet som aktieägaren driver i Nederländerna. Första meningen är inte tillämplig på utdelning där mottagaren inte är slutlig mottagare av utdelningen." [3]

7. I artikel 4a i 1965 års lag, som införts efter antagandet av direktiv 90/435, föreskrivs dessutom ett undantag från utdelningsskatt vid utdelning till aktieägare som är hemmahörande i Europeiska unionen och som har en aktiepost motsvarande minst 25 procent av kapitalet i ett nederländskt bolag.

8. Detta undantag har utsträckts till att omfatta aktieägare som är hemmahörande i Europeiska unionen och som har en aktie-

2 — Artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, i den lydelse som gällde vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (EGT L 225, s. 6 ; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25). Denna bestämmelse har därefter ändrats genom rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003 om ändring av direktiv 90/435/EEG (EGT L 7, s. 41).

3 — Inofficiell översättning.

post som motsvarar minst 10 procent, om även den medlemsstat i vilken aktieägaren är hemmahörande tillämpar detta undantag när aktieinnehavet uppgår till samma procentandel. [4]

9. I den ovannämnda artikel 13 i Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (nedan kallad 1969 års lag) fastställs att det i allmänhet föreligger ett innehav när den skattskyldige äger åtminstone 5 procent av det nominella kapitalet i ett bolag vars kapital helt eller delvis är uppdelat på aktier. [5]

C — Dubbelbeskattningsavtalet mellan Nederländerna och Portugal

10. Enligt artikel 10 i avtalet av den 20 september 1999, som ingicks i Porto mellan Portugal och Nederländerna och som syftar till att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (nedan kallat dubbelbeskattningsavtalet), får utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till en aktieägare med hemvist i den andra staten i princip beskattas i den sistnämnda staten.

11. Sådan utdelning får dock beskattas i den stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist. Den skatt som i det fallet tas ut får dock inte överstiga 10 procent av utdelningens bruttobelopp.

12. Enligt artikel 24 i dubbelbeskattningsavtalet skall Portugal, för att undvika dubbelbeskattning, avräkna den skatt som uttagits i Nederländerna på sådan utdelning som härrör från sistnämnda stat och som lämnats till aktieägare med hemvist i Portugal, upp till beloppet av den portugisiska skatt som annars skulle erläggas på denna utdelning.

II — Faktiska omständigheter, begäran om förhandsavgörande och förfarandet vid domstolen

13. Vid tidpunkten för de faktiska omständigheterna i målet innehade Amurta S.G.P.S., ett bolag hemmahörande i Portugal (nedan kallat Amurta), 14 procent av aktiekapitalet i Retailbox BV (nedan kallat Retailbox), ett nederländskt bolag. Övriga aktieägare i det sistnämnda bolaget var Sonaetelecom BV, som också är ett nederländskt bolag och som innehade 66 procent av aktierna, samt Tafin S.G.P.S och Persin S.G.P.S., som båda är hemmahörande i Portugal och som innehade 14 respektive 6 procent av aktiekapitalet.

4 — Det framgår av beslutet om hänskjutande att denna nedsättning inte gäller de aktieägare som är bosatta i Portugal.

5 — Innehavet minskas till mindre än 5 procent i det fall innehavet utgör en del av den normala verksamheten i det företag som drivs av den skattskyldige, eller då aktieförvärvet tjänat ett allmänintresse.

14. Den 31 december 2002 lämnade Retailbox sina aktieägare en utdelning, på vilken bolaget innehöll en skatt på 25 procent, med undantag för utdelningen till Sonaetelcom BV, på vilken det enligt undantaget i artikel 4 i 1965 års lag inte innehölls någon källskatt.

15. Den 30 januari 2003 begärde Retailbox, för Amurtas räkning, vid Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (nedan kallad Inspecteur) omprövning av beslutet att innehålla den skatt som skulle betalas på utdelningen till Amurta. Inspecteur omprövade beslutet utan att ändra det.

16. Amurta överklagade beslutet vid Gerechtshof te Amsterdam med yrkande om upphävande av detsamma och om återbetalning av den skatt som innehållits på utdelningen.

17. Den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida den nederländska lagstiftningen är förenlig med artiklarna 56 EG och 58 EG, och den har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen :

"1) Är det undantag som föreskrivs i artikel 4 i Wet op de dividendbelasting ... och som beskrivits i punkterna ... i detta beslut, tillsammans med undantaget i artikel 4a i samma lag, oförenligt med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital (artiklarna 56 EG–58 EG, tidigare artiklarna 73b–73d i EG-fördraget), med tanke på att detta undantag endast är tillämpligt på aktieutdelningar till aktieägare som skall betala bolagsskatt i Nederländerna eller på aktieutdelningar till utländska aktieägare med ett fast driftställe i Nederländerna där aktierna tillhör det fasta driftställets tillgångar och på vilka det undantag för innehav som föreskrivs i artikel 13 i Wet op de vennootschapbelasting 1969 ... är tillämpligt?

2) Har det någon betydelse för svaret på frågan ovan om den utländska aktieägare eller det utländska bolag som inte omfattas av undantaget i artikel 4 i 1965 års lag får avräkna hela den nederländska aktieutdelningsskatten (*full credit*) i sin hemviststat?"

18. Amurta, kommissionen, Eftas övervakningsmyndighet, den nederländska regeringen, Förenade kungarikets regering och den italienska regeringen har med stöd av

artikel 23 i domstolens stadga ingett skriftliga yttranden. Vid förhandlingen var Amurta, kommissionen, Eftas övervakningsmyndighet samt den nederländska regeringen, den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering representerade.

III — Rättslig bedömning

19. Det skall inledningsvis påpekas att de aktuella bestämmelserna avser direkta skatter. Det skall härvid erinras om att enligt fast rättspraxis skall medlemsstaterna, även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet, vid utövandet av sin behörighet dock iaktta de gemenskapsrättsliga principerna, däribland de grundläggande friheter som ligger till grund för den inre marknadens upprättande och funktion. [6]

20. I förevarande fall skall de aktuella nationella bestämmelserna undersökas mot bakgrund av fördragets bestämmelser om den fria rörligheten för kapital. Det är nämligen fråga om bestämmelser rörande beskattning av aktieutdelning till bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än den medlemsstat i vilken det utdelande bolaget är hemmahörande, det vill säga, såsom domstolen har fastslagit, transaktioner som är oupplösligen förbundna med kapitalrörelser. [7]

A — *Den första frågan*

21. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida de aktuella bestämmelserna, enligt vilka källskatt innehålls på utdelning från ett nederländskt bolag till bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna eller inte har ett fast driftställe där men inte på den utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i Nederländerna, strider mot den fria rörligheten för kapital. [8]

22. Innan jag övergår till själva den sakfråga som skall lösas är det lämpligt att lämna några allmänna synpunkter på sätten att beskatta vinstutdelning från bolag. [9]

6 — Se bland många andra dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 32, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 19, och av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding (REG 2006, s. I-2107), punkt 28.

7 — Se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkterna 29 och 30.

8 — Såsom den nationella domstolen med rätta har påpekat kan det, med hänsyn till det obetydliga innehavet (14 procent) och då det inte föreligger några andra uppgifter som kan utvisa att Amurta har beslutanderätt beträffande verksamheten i Retailbox, inte anses att det genom detta innehav utövas någon etableringsfrihet.

9 — I fråga om skattenivån på utdelningar inom den inre marknaden, se särskilt generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande av den 23 februari 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, där domstolen meddelade dom den 12 december 2006 (REG 2006, s. I-11673), av den 6 april 2006 i mål C-513/04, Kerckhaert och Morres, där domstolen meddelade dom den 14 november 2006 (REG 2006, s. I-10967), och av den 27 april 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France, där domstolen meddelade dom den 14 december 2006 (REG 2006, s. I-11949).

23. Den bolagsvinst som delas ut i form av aktieutdelning beskattas i allmänhet i två led. Den beskattas först såsom vinst hos det utdelande bolaget i samband med bolagsskatten och därefter i aktieägarledet. Det andra beskattningsledet kan ta sig uttryck på två sätt, nämligen som inkomstskatt som betalas av den person som erhåller utdelning på sitt aktieinnehav och/eller som källskatt som på aktieägarens vägnar innehålls av det utdelande bolaget när utdelningen utbetalas.

24. Det förhållande att beskattningen kan ske i två led kan ge upphov till dels ekonomisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst två gånger hos två olika skattesubjekt), dels juridisk dubbelbeskattning (beskattning av samma inkomst två gånger hos samma skattesubjekt i två olika stater). Ekonomisk dubbelbeskattning föreligger exempelvis när det påförs bolagsskatt för det utdelande bolagets vinst och därefter inkomstskatt på aktieägarnivå för den vinst som delas ut i form av aktieutdelning. Juridisk dubbelbeskattning föreligger däremot när en aktieägare först påförs källskatt i en stat på den erhållna aktieutdelningen och sedan inkomstskatt i en annan stat.

25. Det skall vad avser förevarande fall påpekas att den aktuella nederländska lagstiftningen syftar till att avskaffa dubbelbeskattning av bolagsvinst som delas ut i form av aktieutdelning. I artikel 4 i 1965 års lag jämförd med artikel 13 i 1969 års lag föreskrivs nämligen ett undantag från innehållande av källskatt med 25 procent för aktieutdelning som nederländska bolag lämnat till aktieägande bolag som har ett innehav motsvarande minst fem procent och som är hemmahörande i Nederländerna eller har ett fast driftställe där. För bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna gäller undantaget från innehållande av källskatt på aktieutdelning som erhålls av nederländska bolag endast när bolagen äger minst 25 procent av aktiekapitalet i de nederländska bolagen (artikel 4a i 1969 års lag).

26. Härav följer att denna lagstiftning innebär att bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna och som har ett innehav på mellan 5 och 25 procent av aktiekapitalet i ett nederländskt bolag i samband med beskattning av aktieutdelning behandlas oförmånligt jämfört med de nederländska bolag som har samma typ av innehav och som, i motsats till bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna, är helt befriade från källskatt på den erhållna utdelningen.

27. Det finns således anledning att kontrollera huruvida denna särbehandling strider

mot principerna om den fria rörligheten för kapital. [10]

28. Det skall härvid erinras om att enligt artikel 56.1 EG skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater vara förbjudna — varvid med *restriktion* skall förstås varje åtgärd som försvårar eller gör det mindre attraktivt att föra kapital över gränserna och som därmed är ägnad att avhålla investerare från att göra en sådan överföring — såvida inte de rättfärdigandegrunder som anges i artikel 58 EG är tillämpliga. [11]

29. Enligt artikel 58.1 a EG ges medlemsstaterna särskilt 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".

30. Det undantag från tillämpningen av artikel 56.1 som sålunda föreskrivs i artikel 58.1 a begränsas dock genom artikel 58.3, enligt vilken de åtgärder och bestämmelser som avses i punkt 1 inte får utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital.

31. Domstolen har påpekat att den i sina domar godtagit undantagen från den fria rörligheten för kapital som föreskrivs i artikel 73d.3 EG (nu artikel 58.1 EG) redan innan denna bestämmelse trädde i kraft, och den har därvid medgett att denna bestämmelse utgör en kodifiering på det normativa planet av en grundläggande princip som, redan innan den infördes, uttrycktes i rättspraxis även med avseende på andra grundläggande friheter. Denna bestämmelse skall därför även tolkas mot bakgrund av denna rättspraxis. [12]

32. Härav följer att restriktionerna för den fria rörligheten för kapital enligt artikel 58.1 a — förutom att de begränsas genom de kodifierade principer som föreskrivs i artikel 58.3 — omfattas av de gränser som uppställts i domstolens rättspraxis.

10 — Såsom kommer att framgå mer utförligt i den följande analysen är det enligt direktiv 90/435 (det så kallade moder- och dotterbolagsdirektivet), i den lydelse som här är relevant, visserligen förbjudet att ta ut källskatt på utdelning som lämnas av ett dotterbolag till det moderbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat endast om det föreligger ett kvalificerat innehav (motsvarande åtminstone 25 procent av dotterbolagets kapital). Av denna omständighet kan det dock inte, såsom den hänskjutande domstolen har föreslagit och den nederländska regeringen har hävdat, *e contrario* dras slutsatsen att det är tillåtet att påföra källskatt i alla andra fall, vilket innebär att en eventuell särbehandling av förhållandet mellan moder- och dotterbolag som är hemmahörande i olika medlemsstater endast skall tillskrivas det förhållande att det samtidigt förekommer olika skattesystem. Det ankommer visserligen på medlemsstaterna att avgöra huruvida och i vilken mån, för det fall innehaven inte omfattas av tillämpningsområdet för det ovannämnda direktivet, dubbelbeskattningen skall avskaffas, men vid utövandet av denna behörighet är medlemsstaterna skyldiga att iaktta de gemenskapsrättsliga principerna, till vilka de grundläggande friheterna hör.

11 — Dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 26.

12 — Se domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkt 43.

33. Med hänvisning till sådana nationella skattelagstiftningar som den nu aktuella, enligt vilken det görs åtskillnad vid beskattning av utdelningar beroende på var den aktieägare som erhåller den är hemmahörande, har domstolen fastställt att sådana skattesystem skall anses vara förenliga med bestämmelserna i fördraget om fri rörlighet för kapital endast om skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller motiveras av tvingande hänsyn av allmänintresse, på villkor att den inte går utöver vad som krävs för att uppnå det mål som eftersträvas. [13]

1. Jämförbara situationer

34. Såsom jag påpekat ovan behandlas i de aktuella nationella bestämmelserna aktieutdelningar från nederländska bolag olika beroende på om de lämnas till bolag som är hemmahörande i Nederländerna eller till bolag som ej är hemmahörande där. [14]

35. Domstolen har i fråga om direkta skatter fastställt att en skillnad i behandling på grundval av hemvist inte i sig är diskriminerande, eftersom detta kriterium i princip tyder på att den skattskyldiga har en anknytning till ursprungslandet och följaktligen kan motivera en särbehandling i skattehänseende. [15]

36. Domstolen har dessutom förtydligat att då det föreligger en skattemässig fördel som förvägras en person som inte har hemvist i staten, kan en skillnad i behandlingen av dessa båda kategorier skattskyldiga betecknas som diskriminering i den mening som avses i fördraget, då det inte föreligger någon objektiv skillnad avseende förhållandena vilken motiverar en skillnad i behandling i detta avseende mellan de båda kategorierna skattskyldiga. [16]

37. Enligt domstolens resonemang skulle det kunna föreligga diskriminering mellan personer som har hemvist i staten och personer som inte har hemvist där om det, oaktat deras hemvist i olika medlemsstater, visades att situationen för de två grupperna av skattskyldiga med avseende på innehållet i och föremålet för de nationella bestämmelserna i fråga var jämförbar. [17]

13 — Se dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz (REG 2004, s. I-7063), punkt 27 och där angiven rättspraxis.

14 — Enligt den aktuella nederländska lagstiftningen kan nämligen bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna beviljas de fördelar vad gäller beskattning av utdelningar som bolag som är hemmahörande i Nederländerna åtnjuter endast om de har ett fast driftställe i Nederländerna, vilket äger aktierna i nederländska bolag.

15 — Se dom av den 14 februari 1995 i mål C-279/93, Schumacker (REG 1995, s. I-225), punkterna 31–34, av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx (REG 1995, s. I-2493), punkt 18, av den 27 juni 1996 i mål C-107/94, Asscher (REG 1996, s. I-3089), punkt 41, och av den 29 april 1999 i mål C-311/97, Royal Bank of Scotland (REG 1999, s. I-2651), punkt 27.

16 — Se domarna i de ovannämnda målen Schumacker, punkterna 36–38, Asscher, punkt 42, och Royal Bank of Scotland, punkt 27 och följande punkter.

17 — Dom av den 14 september 1999 i mål C-391/97, Frans Gschwind (REG 1999, s. I-5451), punkt 26.

38. Det skall således fastställas huruvida det *beträffande den omtvistade lagstiftningens funktion* föreligger en objektiv skillnad mellan situationen för i Nederländerna hemmahörande aktieägande bolag och situationen för aktieägande bolag som ej är hemmahörande i Nederländerna och som där erhåller utdelning från ett av sina nederländska bolag.

39. Det skall påpekas att de ifrågavarande bestämmelserna har till syfte att avskaffa ekonomisk dubbelbeskattning av vinster som delas ut av nederländska bolag.

40. Domstolen har härvidlag fastställt, när det gäller de bestämmelser som en stat har antagit för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller dubbelbeskattning av vinst som ett i landet hemmahörande bolag delar ut, att de i landet hemmahörande aktieägare som tar emot utdelningen inte nödvändigtvis befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare som är hemmahörande i en annan medlemsstat. [18]

41. Såsom domstolen har påpekat fungerar nämligen den stat där det utdelande bolaget är hemmahörande i allmänhet som "källstat" i förhållande till den aktieägare som ej är hemmahörande i den staten, eftersom den utövar en beskattningsbefogenhet som begränsas till enbart de inkomster som den i landet ej hemmahörande personen har förvärvat på denna stats territorium. Ett krav på att denna stat vidtar åtgärder för att avskaffa den ekonomiska dubbelbeskattning eller kedjebeskattning som vinster som delats ut till en i landet ej hemmahörande aktieägare blir föremål för skulle vara likvärdigt med att denna stat måste avstå från sin rätt att beskatta inkomster som genererats i ekonomiska verksamheter som bedrivs inom dess territorium. [19] Det är i stället den stat där aktieägaren är hemmahörande som i regel har de bästa möjligheterna att bevilja nämnda aktieägare en skattefördel som är ägnad att minska eller förhindra ekonomisk dubbelbeskattning eller kedjebeskattning. I det fall aktieägaren är en fysisk person är det nämligen den stat där denna har sitt hemvist som bäst kan bedöma aktieägarens skatteförmåga. [20] När det gäller utdelning till ett bolag skall det nämnas att det enligt artikel 4.1 i direktiv 90/435 är den medlemsstat där det moderbolag är hemmahörande som erhåller utdelning från ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat — och inte sistnämnda stat — som skall förhindra dubbelbeskattning. Enligt denna artikel får vidare den stat där moderbolaget är hemmahörande välja mellan att avstå från att beskatta sådan utdelning, eller beskatta den, men samtidigt medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala avräkna den på vinsten belöpande bolagsskatt som har erlagts av dotterbolaget liksom i förekommande fall den källskatt som har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande. [21]

42. Domstolen har dock klargjort att "[o]m en medlemsstat ensidigt eller via avtal före-

18 — Se domarna i de ovannämnda målen Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 34, och Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkterna 57–65.

19 — Domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 59.

20 — Denna sistnämnda princip fastställdes i domen i det ovannämnda målet Schumacker.

21 — Domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 60.

skriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare skall erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig emellertid situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande sådana" [22].

43. I ett sådant fall utövar nämligen den stat i vilken det utdelande bolaget är hemmahörande, även om det sker inom ramen för dess behörighet som "källstat", en beskattningsbefogenhet gentemot i landet ej hemmahörande aktieägare som i sitt slag inte skiljer sig från den beskattningsbefogenhet som utövas gentemot i landet hemmahörande aktieägare, genom att den vid det exklusiva utövandet av sin rätt att beskatta beslutar om en dubbelbeskattning med avseende på de båda kategorierna skattskyldiga.

44. När situationen för i landet hemmahörande aktieägare och situationen för i landet ej hemmahörande aktieägare är jämförbara är "källstaten" skyldig att utsträcka skatteförmåner som motsvarar de skatteförmåner som beviljas de i landet hemmahörande aktieägarna till att omfatta i landet ej hemmahörande aktieägare, om de sistnämnda blir föremål för en dubbelbeskattning som följer av att staten utövat sin rätt att beskatta och som motsvarar den dubbelbeskattning som de i landet hemmahörande aktieägarna är föremål för.

45. Om, såsom i förevarande fall, "källstaten" beslutar att undanta de i landet hemmahörande aktieägarna från den nationella dubbelbeskattningen, genom att inte innehålla källskatt på utdelningen från ett nederländskt bolag, skall denna stat därför utsträcka undantaget till att omfatta i landet ej hemmahörande aktieägare, eftersom de också är föremål för samma nationella dubbelbeskattning som följer av att staten utövar sin rätt att beskatta dem.

46. Av ovanstående bedömning följer att eftersom de ifrågavarande bestämmelserna innebär att befrielse från källskatt för utdelning som utbetalas till i Nederländerna ej hemmahörande aktieägare nekas, medan ett sådant undantag gäller för utdelningar som i landet hemmahörande aktieägare erhåller, utgör de en sådan godtycklig diskriminering som strider mot artiklarna 56 EG och 58 EG. [23]

47. Den italienska regeringen och Förenade kungarikets regering anser dock att skillnaden i behandling enligt den omtvistade lagstiftningen till nackdel för i landet ej hemmahörande aktieägare enbart är en följd av beskattningsbefogenhetens fördelning mellan Nederländerna och Portugal.

22 — Ibidem, punkterna 68–70.

23 — Eftadomstolen kom fram till en liknande lösning i dom av den 23 november 2004 i mål E-1/04, Fokus Bank (domen finns tillgänglig på webbplatsen www.eftacourt.lu). Eftadomstolen fann i denna dom att norska bestämmelser som innebar att endast aktieägare med hemvist i Norge beviljades skatteavräkning på utdelning som erhållits där stred mot artikel 40 i EES-avtalet, vilken motsvarar artikel 56 EG (Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EGT L 1, 1994, sidorna 3–36).

48. Det finns i detta avseende anledning att göra några påpekanden.

49. Enligt artikel 220 andra strecksatsen i EG-fördraget (nu artikel 293 andra strecksatsen EG) skall "[m]edlemsstaterna ... i den utsträckning det är nödvändigt, inleda förhandlingar med varandra i syfte att till förmån för sina medborgare säkerställa ... avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen".

50. Denna bestämmelse av programkaraktär har hittills inte genomförts. Gemenskapsrätten innehåller inte, på dess nuvarande stadium, några allmänna kriterier för behörighetsfördelningen mellan medlemsstaterna vad gäller avskaffandet av dubbelbeskattning inom gemenskapen. Bortsett från rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater, [24] konventionen 90/436/EEG av den 23 juli 1990 om undanröjande av dubbelbeskattning vid justering av inkomst mellan företag i intressegemenskap, [25] och rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar [26] — av vilka rättsakter ingen är tillämplig på förevarande fall — har det på gemenskapsrättens område nämligen inte vidtagits några åtgärder för att införa enhetliga eller harmoniserade bestämmelser i syfte att avskaffa dubbelbeskattning. Medlemsstaterna har för detta ändamål inte heller ingått något multilateralt avtal enligt artikel 220 andra strecksatsen i EG-fördraget. [27]

51. Härav följer att, eftersom det inte finns några enhetliga eller harmoniserade gemenskapsbestämmelser, medlemsstaterna fortfarande har behörighet att bestämma enligt vilka kriterier som inkomst skall beskattas i syfte att avskaffa dubbelbeskattning, i förekommande fall genom avtal. [28] Domstolen har på detta område först klargjort att medlemsstaterna har frihet, inom ramen för bilaterala avtal, att bestämma vilka anknytningsfaktorer som skall ligga till grund för fördelningen av beskattningsbehörigheten. [29] Domstolen har i senare domar tillagt att denna frihet för medlemsstaterna utsträcks till att omfatta bestämmelser som antagits ensidigt. [30]

24 — Se ovan fotnot 2.

25 — EGT L 225, s. 10.

26 — EUT L 157, s. 38.

27 — Se särskilt, vad avser den fria rörligheten för kapital, domen i det ovannämnda målet Kerckhaert och Morres, punkt 22, och, vad avser artikel 52 i EG-fördraget, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 51.

28 — Dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkterna 24 och 30, samt av den 12 december 2002 i mål C-385/00, de Groot (REG 2002, s. I-11819), punkt 93, vad avser artikel 48 i EG-fördraget (nu artikel 39 EG i ändrad lydelse). Dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN (REG 1999, s. I-6161), punkt 57, vad avser artiklarna 52 och 58 i EG-fördraget, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Van Hilten-van der Heijden (REG 2006, s. I-1957), punkt 47, vad avser den fria rörligheten för kapital.

29 — Domarna i de ovannämnda målen Gilly, punkterna 24–30, Saint-Gobain ZN, punkt 57, de Groot, punkt 93, dom av den 30 oktober 2006 i mål C-290/04, FKP Scorpio Konzertproduktionen (REG 2006, s. I-9461), punkt 54, och domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 52.

30 — Se, såvitt avser den fria rörligheten för kapital, domen i det ovannämnda målet Van Hilten-van der Heijden, punkt 47, och, vad avser etableringsfriheten, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, punkt 52.

52. Vid utövandet av beskattningsbefogenheten är medlemsstaterna emellertid skyldiga att iaktta gemenskapsreglerna. [31]

53. Enligt domstolens rättspraxis har medlemsstaterna således frihet att bestämma, ensidigt eller genom internationella avtal, huruvida och i vilken omfattning dubbelbeskattning skall avskaffas eller förhindras, samtidigt som de dock fortfarande är skyldiga att iaktta de gemenskapsrättsliga principerna vid utövandet av sin beskattningsbefogenhet, även när denna följer av en tidigare bilateral eller multilateral fördelning av beskattningsbehörigheten mellan medlemsstaterna. [32]

54. Vad avser det aktuella fallet är det uppenbart att den diskriminering som sker genom den nederländska lagstiftningen av i landet ej hemmahörande bolag när det gäller beskattning av utdelningar inte är ett resultat av de föreliggande skillnaderna mellan de i det förevarande fallet tillämpliga nationella skattesystemen, eller följden av fördelningen av beskattningsbehörigheten mellan Nederländerna och Portugal. Det är i stället, såsom påpekats ovan, fråga om en diskriminerande behandling som *endast* kan hänföras till den nederländska lagstiftningen i fråga. Enligt denna förvägras i landet ej hemmahörande aktieägare en skatteförmån som däremot de i landet hemmahörande aktieägarna åtnjuter, utan att denna skillnad i behandling är motiverad av relevanta objektiva omständigheter, med hänsyn till den fastställda jämförbara situation som de två kategorierna skattskyldiga befinner sig i vad beträffar de ifrågavarande bestämmelsernas syfte och funktion.

55. Vid undersökningen av den andra frågan kommer det dock att framgå vilken effekt en lämplig fördelning av beskattningsbehörigheten, genom ett avtal om dubbelbeskattning, kan ha för att neutralisera de diskriminerande verkningarna av en nationell lagstiftning som den aktuella nederländska lagstiftningen.

56. Den nederländska och den italienska regeringen har i andra hand hävdat att den aktuella lagstiftningen är motiverad av behovet av att säkerställa det nederländska skattesystemets inre sammanhang. Befrielsen från källskatt på nationella utdelningar från nederländska bolag till i Nederländerna hemmahörande bolag utgör nämligen ett grundläggande komplement till det undantag från bolagsskatt för innehav (*participation exemption*, artikel 13 i 1969 års lag) som nederländska bolag som är obegränsat skattepliktiga i Nederländerna åtnjuter och som, vad avser denna skatt, inte beskattas för den vinst som följer av aktieinnehav. I synnerhet utgör enligt den nederländska och den italienska regeringen detta undantag ett nödvändigt komplement med hänsyn till att utdelade vinster undantas från beskattningsunderlaget för den nederländska bolagsskatten och innebär endast ett förenklat

31 — Domarna i de ovannämnda målen de Groot, punkt 94, och FKP Scorpio Konzertproduktionen, punkt 55.

32 — Domen i det ovannämnda målet de Groot, punkterna 93 och 94.

administrativt förfarande. Därigenom förhindras nämligen att det belopp som innehållits som aktieutdelningsskatt senare måste återbetalas som bolagsskatt till dem som erhållit utdelningarna och som omfattas av det så kallade *participation exemption* i Nederländerna. Ett sådant förenklat administrativt förfarande kan följaktligen inte utsträckas till att även omfatta i Nederländerna ej hemmahörande aktieägare som där inte skall erlägga den nederländska bolagsskatten.

57. Detta argument kan inte godtas.

58. Vad avser säkerställandet av det nationella skattesystemets inre sammanhang skall det först och främst erinras om att det är ett etablerat begrepp i rättspraxis alltsedan domarna i målen Bachmann och kommissionen mot Belgien. I dessa domar fastslog domstolen som princip att detta krav utgör ett tvingande hänsyn till allmänintresset ägnat att rättfärdiga en inskränkning av de grundläggande principerna om fri rörlighet. [33]

59. I de ovannämnda målen fann domstolen att skattesystemets inre sammanhang rättfärdigade nationella bestämmelser enligt vilka avdragsrätten för premier avseende pensions- och livförsäkringar villkorades av att dessa betalades i den stat som beviljade avdraget. Denna begränsning var motiverad med tanke på kravet på att kompensera för de skatteintäkter som gick förlorade till följd av avdraget för de premier som hade erlagts i det land där försäkringsavtalet ingicks genom att beskatta de belopp som uppburits när dessa avtal verkställdes, vilket dock inte kunde ske beträffande försäkringsbolag som var etablerade i utlandet.

60. Mot bakgrund av dessa avgöranden är behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang den grund för rättfärdigande som medlemsstaterna oftast åberopar när det gäller direkta skatter. Domstolen har dock starkt begränsat begreppet inre sammanhang och har i fast rättspraxis funnit att detta krav rättfärdigar inskränkningar av grundläggande friheter om följande tre separata villkor är uppfyllda: a) Det skall finnas ett direkt samband mellan beviljandet av en skattemässig förmån och återgäldandet av denna förmån genom beskattning. b) Avdraget och beskattningen skall ske inom ramen för en och samma beskattning. c) Denna beskattning skall avse en och samma skattskyldiga person.

61. En strikt tillämpning av denna rättspraxis leder till att motiveringen avseende behovet av att säkerställa skattesystemets inre sammanhang *prima facie* kan avfärdas i förevarande fall. Befrielsen från aktieutdelningsskatt och undantaget från bolagsskatt för innehav, som av den nederländska och

33 — Dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann (REG 1992, s. I-209; svensk specialutgåva, tillägg, s. 31), punkterna 21–28, och av den 28 januari 1992 i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien (REG 1992, s. I-305), punkterna 14–21.

den italienska regeringen anses komplettera varandra och som således med nödvändighet skall tillämpas tillsammans i syfte att säkerställa det nederländska systemets inre sammanhang, rör nämligen två olika skatter och hänför sig formellt inte till en och samma skattskyldiga person.

62. I domen i målet Manninen synes domstolen dock ha varit mindre rigid i sin tolkning av begreppet skattesystemets inre sammanhang, som grundar sig på kriterierna att det skall röra sig om en och samma beskattning och en och samma skattskyldiga person. Domstolen medgav nämligen, i likhet med vad generaladvokaten Kokott föreslagit i sitt förslag till avgörande i det målet, att en medlemsstat kan åberopa kravet på upprätthållande av skattesystemets inre sammanhang, även om de båda ovannämnda kriterierna i det fallet inte var uppfyllda. [34]

63. Den nederländska regeringen anser med hänvisning till domstolens ovannämnda rättspraxis att det i förevarande fall är fråga om två av varandra beroende undantag, varav det ena utgör en utveckling av det andra och att de, även om de formellt hänför sig till två olika skatter (aktieutdelningsskatt och bolagsskatt), i grunden avser ett enda skatteuttag. Innehållandet av källskatt på lämnad utdelning utgör nämligen endast förskottsbetalning av skatt som helt och hållet skall kompenseras genom bolagsskatten och i själva verket påförs samma skattskyldiga person (den aktieägare som erhåller utdelningen).

64. Även om det medges att de två undantag som är i fråga i huvudsak rör samma skattskyldiga person och samma skatteuttag skall det även fastställas huruvida det mot bakgrund av syftet med den omtvistade lagstiftningen faktiskt föreligger ett behov av att säkerställa det nederländska skattesystemets inre sammanhang.

65. Såsom den nederländska och den italienska regeringen har hävdat förefaller undantaget från innehållande av källskatt på så kallade nationella utdelningar vara nödvändigt för att säkerställa det nederländska skattesystemets inre sammanhang, eftersom det av detta beroende undantaget från bolagsskatt för innehav utan detta skulle urholkas — om än bara tillfälligt — till dess att aktieutdelningsskatten kompenseras genom bolagsskatten. Det förefaller uppenbart att syftet med det nederländska systemet, beskrivet på detta sätt, endast är att införa "ett förenklat administrativt förfarande", som i sig under inga omständigheter kan rättfärdiga en diskriminerande behandling som strider mot de grundläggande friheterna.

66. Den nederländska regeringen har dock inte visat på vilket sätt det inre samman-

34 — Punkterna 45 och 46 i domen samt, särskilt, punkterna 54–57 i förslaget till avgörande.

hanget i dess skattesystem skulle äventyras om undantaget från aktieutdelningsskatt även beviljades i landet ej hemmahörande aktieägare som, även om de inte omfattas av den nederländska bolagsskatten, befinner sig, såsom framgått tidigare, i en situation som är jämförbar med den situation som gäller för i landet hemmahörande aktieägare vad avser beskattningen av utdelningar och eventuella skatteförmåner knutna till avskaffandet av dubbelbeskattningen. Det är däremot klart att syftet med den omtvistade lagstiftningen, det vill säga att undvika dubbelbeskattning av vinst som delas ut i form av aktieutdelning, även kan uppnås utan att det är nödvändigt att diskriminera i landet ej hemmahörande aktieägare, genom att bevilja dem undantaget från innehållande av källskatt på samma sätt som sker för de i landet hemmahörande aktieägarna, utan att det nederländska skattesystemets inre sammanhang äventyras på något sätt.

67. Det framgår av det ovan anförda att de intervenerande regeringarnas argument inte kan motivera en restriktion för kapitalrörelser som följer av de aktuella skattebestämmelserna.

68. Den första frågan skall därför besvaras så, att bestämmelserna om den fria rörligheten för kapital utgör hinder för en nationell lagstiftning — beaktad utan hänsyn till verkningarna av eventuella tillämpliga dubbelbeskattningsavtal — enligt vilken utdelningar som lämnas av ett nederländskt bolag till bolag som är hemmahörande i Nederländerna undantas från källskatt, medan utdelningar som lämnas till bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna eller inte har ett fast driftställe där är föremål för denna skatt.

B — *Den andra frågan*

69. Den nationella domstolen vill genom den andra frågan få klarhet i huruvida det vid bedömningen av huruvida den nederländska lagstiftningen i fråga är förenlig med de gemenskapsrättsliga principerna om den fria rörligheten för kapital är av betydelse att ett bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna eller inte har något fast driftställe där i sin hemviststat helt och hållet kan avräkna den källskatt som i Nederländerna tillämpats på utdelningen från ett nederländskt bolag.

70. Det skall inledningsvis påpekas att den nationella domstolen inte har angett närmare vilka bestämmelser som ligger till grund för att ett bolag som Amurta i sin hemviststat (Portugal) skall kunna åtnjuta *full credit* (eller en fullständig skatteavräkning) som kompensation för den källskatt som påförts i Nederländerna.

71. Jag skall således först undersöka vilken betydelse det kan ha för bedömningen av den omtvistade nederländska lagstiftningen att

full credit beviljas en i landet ej hemmahörande aktieägare på grund av den nationella lagstiftningen i hans hemviststat och därefter beakta det fall då en liknande skatteavräkning däremot tillerkänns på grundval av det dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan Nederländerna och Portugal.

1. Betydelsen av *full credit* (fullständig skatteavräkning) enligt den nationella lagstiftningen i den berörde skattskyldiges hemviststat

72. Den nationella domstolen har, när den angett att det eventuellt föreligger *full credit* som kompensation för den nederländska källskatten på den aktieutdelning som Amurta erhållit, enligt min mening allmänt hänvisat till den möjlighet som detta bolag förmodligen kan ha enligt den portugisiska lagstiftningen. I det relevanta avsnittet i beslutet om hänskjutande har nämligen den nationella domstolen, på grundval av vad Amurta har uppgett i sina yttranden, påpekat att det i den portugisiska lagstiftningen finns en bestämmelse som motsvarar den nederländska bestämmelsen, enligt vilken återbetalning kan ske av innehållen utdelningsskatt när bolagsskatt inte skall betalas på sådana inkomster (*full credit*-systemet). Den nationella domstolen har av denna omständighet dragit slutsatsen att den nederländska källskatten i förevarande fall troligen kan kompenseras i Portugal på grundval av det ovannämnda *full credit*-systemet.

73. Vid domstolen har Amurta däremot förnekat att det eventuellt skulle föreligga en sådan *full credit* som den som den nationella domstolen beskrivit i beslutet om hänskjutande och som bolaget skulle kunna utnyttja i Portugal som kompensation för det innehållande av skatt som tillämpats på bolaget i Nederländerna på aktieutdelning som erhållits där. Enligt Amurta finns det också i Portugal ett system med *participation exemption,* som motsvarar det nederländska systemet, på grundval av vilket inkomster från innehav undantas från bolagsskatt. Följaktligen kan inte den innehållna skatten på utdelning i Nederländerna avräknas på bolagsskatten i Portugal, eftersom något belopp i form av bolagsskatt inte skall betalas där.

74. Om Amurtas redogörelse skall anses korrekt, med hänsyn till för övrigt det förhållandet att beslutet om hänskjutande är bristfälligt och att några ytterligare användbara uppgifter i denna fråga inte kan härledas ur detta, är den andra frågan som ställts till domstolen rent hypotetisk.

75. Domstolen är i så fall inte behörig att besvara denna fråga. Enligt fast rättspraxis grundar sig nämligen "en begäran om förhandsavgörande och följaktligen domstolens behörighet ... på det behov som är knutet till den faktiska lösningen av en tvist och inte på utformningen av rådgivande yttranden i allmänna eller hypotetiska frågor". [35]

35 — Se domen i det ovannämnda målet Lenz, punkt 52 och där angiven rättspraxis.

76. Om domstolen ändå finner att det är lämpligt att pröva den andra frågan från den hänskjutande domstolen anser jag under alla omständigheter att den skall besvara frågan på följande sätt.

77. Enligt min mening kan en skatteförmån, oavsett dess omfattning eller effektivitet, som grundar sig på den nationella lagstiftningen i en medlemsstat, inte tillmätas någon betydelse vid bedömningen av huruvida lagstiftningen i en annan medlemsstat är förenlig med de gemenskapsrättsliga principerna.

78. Det kan, i ett fall som det aktuella fallet, enligt min mening inte anses att de diskriminerande verkningar för en skattskyldig som följer av en nationell lagstiftning kan uppvägas av de fördelar som tillerkänns honom på grundval av lagstiftningen i en annan medlemsstat. Om motsatsen godtogs skulle det vara likvärdigt med att tillåta en medlemsstat att bortse från sina förpliktelser enligt gemenskapsrätten och göra iakttagandet av dessa beroende av eventuella verkningar av en annan nationell lagstiftning, som när som helst och ensidigt kan ändras av den stat som denna lagstiftning kan hänföras till. I ett sådant fall skulle det inte föreligga någon rättssäkerhet vad beträffar en medlemsstats iakttagande av förbudet mot godtycklig diskriminering enligt artiklarna 56 EG och 58 EG. [36]

79. Av vad som hittills påpekats följer att det vid bedömningen av huruvida den nederländska lagstiftningen om beskattning av aktieutdelning är förenlig med gemenskapsrätten inte har någon betydelse att ett bolag som Amurta, på grundval av den i hemviststaten gällande lagstiftningen, har rätt till *full credit* i hemviststaten som eventuellt är ägnad att kompensera den innehållna nederländska skatten på den utdelning som detta bolag erhållit i Nederländerna.

2. Betydelsen av dubbelbeskattningsavtal och de faktiska verkningarna av det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet

80. Man kommer däremot enligt min mening fram till en annan lösning än den i föregående punkt då neutraliseringen av en nationell lagstiftnings diskriminerande verk-

36 — Domstolen har för övrigt systematiskt avvisat argumentet att skattemässigt missgynnande som strider mot en grundläggande frihet kan motiveras av att det förekommer andra skatteförmåner, även om det antas att sådana förmåner finns. Se, såvitt avser nationell behandling i skattemässigt hänseende, med hänvisning till a) fri rörlighet för arbetstagare, domen i det ovannämnda målet de Groot, punkt 97, b) etableringsfriheten, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike (REG 1986, s. 273; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389), punkt 21, samt domarna i de ovannämnda målen Asscher, punkt 53, och Saint Gobain ZN, punkt 54, c) fri rörlighet för kapital, domen i målet Verkooijen, punkt 61.

ningar säkerställs genom en lämplig fördelning av beskattningsbefogenheten mellan medlemsstater som sker genom ett internationellt dubbelbeskattningsavtal. Detta följer av att den omständigheten att beaktandet av de konkreta verkningarna av ett dubbelbeskattningsavtal på situationen för en skattskyldig för att fastställa huruvida det i ett specifikt fall föreligger en inskränkning i de fria rörligheter som garanteras genom fördraget inte rättfärdigar den diskriminerande nackdel som tillämpningen av en nationell lagstiftning medför för den berörde skattskyldige, och att denna nackdel senare uppvägs av en osäker fördel som inte har något samband med den förstnämnda och som grundar sig på lagstiftningen i en annan medlemsstat som denna när som helst kan ändra. Att tillmäta de konkreta verkningarna av ett dubbelbeskattningsavtal på situationen för en skattskyldig betydelse skulle tvärtom göra det möjligt att först och främst beakta "den ekonomiska verkligheten för denna skattskyldiga persons verksamhet och eventuella incitament i gränsöverskridande hänseende", [37] men även och framför allt att det tas med i beräkningen hur medlemsstaterna har säkerställt iakttagandet av de grundläggande friheterna genom en lämplig fördelning av sin beskattningsbefogenhet, genom att göra *ömsesidiga åtaganden som grundar sig på en rättsakt som är bindande för dem.* Även om medlemsstaternas möjlighet att i avsaknad av en gemenskapsrättslig harmonisering fritt fastställa kriterierna för fördelningen av sin beskattningsbefogenhet i syfte att avskaffa dubbelbeskattningarna tillmäts betydelse, uppstår det inte någon situation av rättsosäkerhet beträffande iakttagandet av de gemenskapsrättsliga förpliktelser som medlemsstaterna är skyldiga att uppfylla.

81. Detta är möjligt om två grundläggande villkor är uppfyllda. Det skall för det första fastställas att i förevarande fall överensstämmer den behandling som en skattskyldig person totalt utsätts för enligt de tillämpliga bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal *konkret* med de gemenskapsrättsliga principerna om fri rörlighet. Exempelvis kan i en situation som den aktuella situationen "källstaten" genom dubbelbeskattningsavtal säkerställa att i staten hemmahörande skattskyldiga och i staten ej hemmahörande skattskyldiga, som befinner sig i en jämförbar situation, åtnjuter samma fördelar när det gäller avskaffandet av dubbelbeskattning. För det andra skall den stat, vars lagstiftning i sig strider mot de gemenskapsrättsliga principerna, fortfarande ha en skyldighet att säkerställa att sådana snedvridande verkningar av dess lagstiftning neutraliseras, utan att denna stat kan åberopa att den andra avtalsslutande parten inte har följt bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet för att undkomma sina skyldigheter enligt fördraget. [38]

82. Även domstolen har kommit fram till en motsvarande lösning avseende den betydelse som skall tillmätas dubbelbeskattningsavtal. Enligt domstolen är det, i syfte att tolka gemenskapsrätten på ett sätt som är användbart för den nationella domstolen, nödvän-

37 — Se punkterna 33–38 i generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande, föredraget den 27 april 2006 i det mål som avgjordes genom domen i det ovannämnda målet Denkavit Internationaal och Denkavit France och mitt förslag till avgörande, föredraget den 29 mars 2007, i mål C-298/05, Columbus, målet anhängigt vid domstolen, punkt 47.

38 — Se, för ett liknande resonemang, punkterna 39–43 i förslaget till avgörande i målet Denkavit Internationaal och Denkavit France.

digt att beakta bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal, när den nationella domstolen anger att det utgör en del av de rättsregler som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen. [39]

83. När det gäller förevarande fall begär, såsom framgått tidigare, den nationella domstolen att domstolen skall uttala sig om betydelsen av en *full credit* som Amurta troligen har rätt till i Portugal, dock utan att klargöra huruvida denna möjlighet följer av tillämpningen av det aktuella dubbelbeskattningsavtal som ingåtts mellan Portugal och Nederländerna.

84. Den nederländska regeringen, den italienska regeringen och Förenade kungarikets regering anser att domstolen bör beakta detta dubbelbeskattningsavtal vid sin bedömning av huruvida den omtvistade nederländska lagstiftningen är förenlig med principerna om fri rörlighet för kapital.

85. Såsom jag redan har klargjort går det dock inte att i beslutet om hänskjutande identifiera någon uppgift av vilken det framgår att den nationella domstolen har avsett att åberopa de tillämpliga bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet mellan Portugal och Nederländerna. Det förefaller i stället som om den nationella domstolen, när den har angett att det eventuellt föreligger en *full credit*, endast allmänt har syftat enbart på den portugisiska nationella lagstiftningen. [40]

86. Jag skall således endast i andra hand undersöka de konkreta verkningarna av det aktuella dubbelbeskattningsavtalet för att bedöma huruvida den nederländska lagstiftningen i fråga är förenlig med gemenskapsrätten för det fall domstolen skulle anse att den nationella domstolen har syftat på detta dubbelbeskattningsavtal när den hänvisat till att det föreligger en *full credit* och att dubbelbeskattningsavtalet således utgör en del av de tillämpliga bestämmelser som domstolen skall pröva.

87. I det aktuella dubbelbeskattningsavtalet borde det, för att konkret neutralisera verkningarna av den nederländska lagstiftningen i fråga, genom vilken det, såsom fastställts ovan, sker en diskriminering till nackdel för i landet ej hemmahörande personer, föreskrivas en fördelning av beskattningsbefogenheten mellan de avtalsslutande parterna så att den nackdel som de i landet ej hemmahörande har av den källskatt som tillämpas på dem i Nederländerna konkret upphävs. Detta kan endast ske genom att verkningarna av detta innehållande totalt undanröjs i Portugal, det vill säga genom att innehållandet i Nederländerna av källskatt på utdel-

39 — Se domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 21, dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich (REG 2006, s. I-923), punkt 51, samt domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in Class IV of the Act group litigation, punkt 71, och Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkt 45.

40 — En ståndpunkt som för övrigt hävdats av Eftamyndigheten.

ningarna helt räknas av från den bolagsskatt som annars skulle betalas i Portugal på dessa utdelningar. Tekniskt sett är det fråga om en så kallad *full credit*, eller fullständig skatteavräkning, som den berörda skattskyldiga personens hemviststat (Portugal) ger som kompensation för "källstatens" (Nederländerna) innehållande av skatt på utdelningen. [41]

88. I artikel 24 i det aktuella dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs däremot ett system för normal eller partiell avräkning, det vill säga ett system som tillåter den skattskyldige att avräkna den innehållna skatten på utdelningen som i Nederländerna tillämpats på honom upp till det belopp som annars, såsom bolagsskatt, skulle betalas i Portugal på den vinst som erhållits i form av utländsk utdelning. [42] I så fall fortsätter ett portugisiskt bolag som Amurta att partiellt bära verkningarna av innehållandet av den nederländska skatten i strid med vad som enligt den nederländska lagstiftningen föreskrivs för ett bolag som är hemmahörande där och som är helt befriat från dubbelbeskattning på utdelning som erhållits i Nederländerna. De fördelar som beviljas i Nederländerna ej hemmahörande bolag motsvarar därför inte de fördelar som tillerkänns i Nederländerna hemmahörande bolag som befinner sig i en jämförbar situation vad avser verkningarna av dubbelbeskattningen av vinster från innehav i nederländska bolag, vilket innebär att det genom den aktuella nederländska lagstiftningen fortfarande sker en sådan godtycklig diskriminering som är förbjuden enligt artiklarna 56 EG och 58 EG.

89. Slutligen, även om det fastställdes att ett system med *participation exemption* gäller i Portugal, på grundval av vilket inkomster från innehav undantas från bolagsskatt, och att det i det tillämpliga dubbelbeskattningsavtalet föreskrivs en fullständig skatteavräkning, skulle Amurta dock inte konkret kunna utnyttja denna möjlighet, eftersom det, såsom redan har påpekats, inte skall erläggas någon skatt i Portugal på vinster från innehav som skulle kunna kompensera den nederländska skatten på de lämnade utdelningarna.

90. Det ankommer dock, såsom domstolen har påpekat, på den nationella domstolen att tolka den tillämpliga nationella rätten och således kontrollera huruvida i förevarande fall den behandling som ett i landet ej hemmahörande bolag totalt sett är föremål för på grundval av det förenade utövandet av beskattningsbefogenheten, såsom den genom avtal fördelats mellan "källstaten" och hemviststaten, inte är mindre gynnsam än den behandling som garanteras de i landet hemmahörande bolagen. [43]

41 — En motsvarande lösning förelåg i målet Denkavit Internationaal och Denkavit France, punkterna 54–56.

42 — Genom systemet för partiell skatteavräkning kan en neutralisering av verkningarna av den nederländska källskatten ske enbart om det är samma skattesats som tillämpas i Nederländerna och i Portugal, vilket innebär att den innehållna nederländska skatten till sitt belopp är identisk med den portugisiska bolagsskatt som är tillämplig på de nederländska utdelningarna och således i sin helhet kan kompenseras med denna.

43 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Bouanich, punkt 51.

IV — Förslag till avgörande

91. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar frågorna från Gerechtshof te Amsterdam på följande sätt:

1) Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är aktuell i målet vid den nationella domstolen — beaktad utan hänsyn till verkningarna av eventuella tillämpliga dubbelbeskattningsavtal — enligt vilken utdelningar som lämnas av ett bolag hemmahörande i Nederländerna till bolag som är hemmahörande i denna stat undantas från källskatt, medan utdelningar som lämnas till bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna eller inte har ett fast driftställe där är föremål för denna skatt.

2) Det har för svaret på den första frågan ingen betydelse att ett bolag som inte är hemmahörande i Nederländerna, eller som inte har något fast driftställe där, i sin hemviststat kan, på grundval av lagstiftningen i denna stat, utnyttja en fullständig skatteavräkning (*full credit*) för att kompensera innehållandet av den nederländska utdelningsskatten, även om denna möjlighet finns.