# FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JULIANE KOKOTT

föredraget den 16 juli 2009 [1]

## I — Inledning

1. I förevarande förfarande om fördragsbrott har kommissionen anmärkt på de italienska lagbestämmelserna avseende källskatt på utdelning. Den utdelning som italienska företag lämnar till bolag i en annan medlemsstat eller i en EES-stat (nedan kallad utdelning som lämnas till utlandet) är föremål för en högre beskattning än utdelning som lämnas till inhemska mottagare. Italien har följaktligen åsidosatt den fria rörligheten för kapital och, i förhållande till EES-stater, även den fria etableringsrätten.

2. Republiken Italien har bland annat hänvisat till att det i samtliga dubbelbeskattningsavtal som Italien har ingått föreskrivs att källskatten ska avräknas där mottagaren av utdelningen har sitt säte.

3. Som domstolen redan har slagit fast i en rad avgöranden kan en medlemsstat inte åberopa förekomsten av en skattefördel som en annan medlemsstat ensidigt beviljat, för att undandra sig sina skyldigheter enligt fördraget för det fall att en högre källskatt innehålls på utdelning som lämnas till utlandet. [2] Domstolen har emellertid hittills lämnat frågan öppen huruvida det inte anses utgöra ett åsidosättande av grundfriheterna när det genom ett avtal för att undvika dubbelbeskattning finns en möjlighet att avräkna källskatt. [3]

## II — Tillämpliga bestämmelser

### A — *Gemenskapsrätten*

4. Artikel 56 EG och artikel 58 EG utgör den rättsliga ramen i målet, i den mån de avser förhållandet mellan Italien och andra medlemsstater.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — Dom av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta (REG 2007, s. I-9569), punkt 78. Se, för ett liknande resonemang, även domarna av den 11 september 2008 i mål C-43/07, Arens-Sikken (REG 2008, s. I-6887, och i mål C-11/07, Eckelkamp (REG 2008, s. I-6845), punkt 69.

3 — Dom av den 12 december 2006 i mål C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (REG 2006, s. I-11673), punkt 71, och i domen Armurta (ovan fotnot 2), punkt 79.

5. Av relevans är vidare även rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. [4]

6. I artikel 3.1 i direktivet föreskrevs ett innehav av andelar motsvarande minst 20 procent av kapitalet i ett bolag för att betraktas som moder- respektive dotterbolag. [5] I artikel 4 i direktivet föreskrivs att när ett moderbolag tar emot utdelning från ett dotterbolag i en annan medlemsstat, ska den stat där moderbolaget är hemmahörande antingen avstå från att beskatta, eller beskatta men avräkna den skatt som har erlagts av dotterbolaget i dess hemviststat. I artikel 5 i direktivet föreskrivs slutligen att vinstutdelning från ett dotterbolag ska vara befriad från källskatt.

7. Kommissionen har gjort gällande att i förhållandet mellan Italien och EES-länderna föreligger det dessutom ett åsidosättande av artiklarna 31 och 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 [6] (nedan kallat EES-avtalet), vilka har följande lydelse:

”Artikel 31

1. Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte förekomma några inskränkningar för medborgare i en EG-medlemsstat eller en EFTA-stat att fritt etablera sig på vilken som helst av dessa staters territorium. Detta ska även gälla rätten för medborgare i varje EG-medlemsstat eller EFTA-stat som är etablerad i någon av dessa stater att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag.

Etableringsfriheten ska innefatta rätt att uppta och utöva verksamhet som egen företagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 34 andra stycket, på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare, om inte annat följer av bestämmelserna i kapitel 4.

2. Bilagorna VIII–XI innehåller särskilda bestämmelser om etableringsrätten.

4 — EGT L 225, s. 6 (svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2003/123/EG av den 22 december 2003, EUT 2004, L 7, s. 41.

5 — Det lägsta innehavet sänktes från och med den 1 januari 2007 till 15 procent och från och med den 1 januari 2009 till 10 procent.

6 — EGT 1994, L 1, s. 3.

...

Artikel 40

Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i medlemsstater i Europeiska gemenskapen eller stater i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EFTA) och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel."

B — *Italiensk lagstiftning*

1. Skatt på utdelning till inhemska mottagare

8. Utdelning som betalas ut till bolag och rörelsedrivande enheter (och övergångsvis delvis även till icke rörelsedrivande enheter), ska omfattas av inkomstskatt för juridiska personer (*imposta sul reddito delle società – IRES*) enligt lagdekret nr 344 av den 12 december 2003 om reform av inkomstskatten för juridiska personer enligt artikel 4 i lag av den 7 april 2003 nr 80 (*Riforma del'imposizione sul reddito delle società, a norma dell'articolo 4 della legge 7 aprile 2003, n. 80*) [7].

9. Sedan denna reform gäller artikel 89.2 i *Testo unico delle imposte sui redditi* (nedan kallad TUIR), som infördes genom presidentdekret nr 917 av den 22 december 1986, [8] för skatt på utdelning. I denna bestämmelse föreskrivs följande:

"Av de vinster, oavsett deras form eller hur de betecknas, även i de fall som avses i artikel 47.7, som delas ut av de bolag eller andra företag som räknas upp i artikel 73.1 a och b, ska det bolag eller annat företag som har tagit emot denna utdelning bortse från 95 procent av denna summa vid beräkningen av rörelseintäkterna. ..."

10. Enligt artikel 73.1 a och 73.1 b i TUIR omfattar inkomstskatt för juridiska personer:

7 — GURI nr 291 av den 16 december 2003.
8 — GURI nr 302 av den 31 december 1986.

”a) aktiebolag och kommanditaktiebolag, bolag med begränsad ansvarighet, ömsesidiga kooperativa sammanslutningar och försäkringsbolag, som är hemmahörande i landet,

b) offentliga eller privata inrättningar som är hemmahörande i landet och som inte är bolag, och vars uteslutande eller huvudsakliga syfte är att bedriva handel.”

2. Beskattning av utdelning som lämnas till utlandet

11. Enligt artikel 27.3 i presidentdekret nr 600 av den 29 september 1973 om gemensamma bestämmelser för att fastlägga inkomstskatten (*Disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi,* nedan kallad DPR 600/73) [9], ska källskatt innehållas på utdelning som lämnas till andra medlemsstater och EES-stater. Bestämmelsen har följande lydelse:

”För utdelning som delas ut till en skattskyldig person som inte är hemmahörande i landet ska skatt innehållas med 27 procent. Vid utdelning som lämnas till innehavare av så kallade sparaktier [aktier som inte ger någon rösträtt och som innehas uteslutande i avkastningssyfte] sänks den del som innehålls till 12,5 procent. Skattskyldiga personer som saknar hemvist i landet har, med undantag för innehavare av sparaktier, rätt till att få den skatt som betalats definitivt ersatt med upp till ett högsta belopp av fyra niondelar av den skatt som har innehållits, om denna bevisligen har tagits ut på samma utdelning utomlands. Detta ska styrkas genom intyg från den ansvariga skattemyndigheten i denna utländska stat.”

12. I artikel 27a i DPR 600/73 föreskrivs återbetalning av källskatt, respektive undantag från skatteplikt i vissa fall, för bolag som är hemmahörande i andra medlemsstater och som uppfyller de villkor som föreskrivs i direktiv 90/435 avseende innehavets omfattning och längd.

13. Av de uppgifter som den italienska regeringen och kommissionen har lämnat på förfrågan från domstolen framgår att Italien ingått dubbelbeskattningsavtal med alla medlemsstater utom Slovenien, samt med EES-staterna Norge och Island.

9 — GURI nr 268 av den 16 oktober 1973, i dess lydelse enligt DL 344/2003.

14. Dubbelbeskattningsavtalen är utformade efter OECD:s modellavtal. Den stat där mottagaren är hemmahörande har i princip tilldelats rätten att beskatta utdelning, men utdelningsstaten får emellertid innehålla källskatt på högst 15 procent (respektive 10 procent enligt avtalen med Bulgarien, Polen, Rumänien och Ungern). I några avtal föreskrivs en sänkning av källskatten till 0 procent, 5 procent eller 10 procent om innehavet överstiger en viss gräns (till exempel 10 procent, 25 procent eller 50 procent av aktierna). [10] För att undvika dubbelbeskattning åtar sig enligt samtliga avtal den stat där mottagaren är hemmahörande att avräkna den källskatt som har innehållits i Italien upp till det skattebelopp som ska erläggas i denna stat på dessa inkomster (normalt tillgodoräknande).

## III — Det administrativa förfarandet och yrkandena

15. Efter att ett norskt företag riktat klagomål mot den beskattning av utdelning som italienska företag lämnar till norska mottagare, inledde kommissionen en undersökning med stöd av artikel 109.4 i EES-avtalet. Senare utökade kommissionen förfarandet till att även omfatta skattebestämmelserna för utdelning till mottagare med hemvist i medlemsstaterna i EG, och sände den 18 oktober 2005 en formell underrättelse enligt artikel 226 EG till Italien. Italien tog ställning genom skrivelse av den 9 februari 2006.

16. Kommissionen godtog inte detta svar utan sände den 4 juli 2006 ett motiverat yttrande och uppmanade Italien att inom två månader upphöra med fördragsbrottet. Italien tog först ställning till detta genom en skrivelse av den 30 januari 2007. Genom en ytterligare skrivelse av den 9 oktober 2007 överlämnade Italien slutligen ett utkast till en ändring av DPR 600/73, som trädde i kraft den 1 januari 2008.

17. Kommissionen väckte förevarande talan den 30 november 2007 och yrkade att domstolen skulle

1. fastslå att Republiken Italien varken har uppfyllt sina skyldigheter i enlighet med artiklel 56 EG och artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, med avseende på fri rörlighet för kapital mellan medlemsstater och mellan stater som anslutit sig till nämnda avtal, eller de skyldigheter som följer av artikel 31 i EES-avtalet, avseende etableringsfrihet mellan de stater som ingått avtalet, genom att bibehålla skattebestämmelser för utdelningar till bolag

10 — Avseende medlemsstaterna torde skattesänkningar för koncernbidrag numera i hög grad ha förlorat sin betydelse, eftersom direktiv 90/435 sedan den 1 januari 2009 helt utesluter källskatt vid innehav på över 10 procent.

med hemvist i andra medlemsstater och i stater som ingår i det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, som är mer betungande än dem som tillämpas för utdelningar till nationella bolag, och

2. förplikta Republiken Italien att ersätta rättegångskostnaderna.

18. Italien yrkade att talan skulle ogillas och att kommissionen skulle förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

19. Kommissionen har huvudsakligen invänt mot att utdelning, som italienska företag lämnar till bolag i Italien beskattas med en lägre skattesats än vad som är fallet med utdelning till en annan medlemsstat eller en EES-stat.

20. Juridiska personer som är inkomstskattskyldiga i Italien är enligt artikel 89.2 i TUIR undantagna till 95 procent från skatteplikt på utdelning. Endast 5 procent av utdelningen omfattas av den allmänna inkomstskatten för juridiska personer, på 33 procent, vilket betyder att det vid en utdelning på 100 euro endast är 1,65 euro som erläggs i skatt.

21. Avseende mottagare i utlandet föreskrivs en källskatt på 27 procent i artikel 27 i DPR 600/73. Av denna skatt kan upp till 4/9 avräknas på begäran. Vid en utdelning på 100 är det följaktligen endast 15 som ska beskattas (5/9 av 27 procent av 100). Om det föreligger ett dubbelbeskattningsavtal sänks denna skatt visserligen delvis till 5 procent eller 10 procent, men skatten är följaktligen fortfarande högre än vid utdelning till inhemska mottagare, vilket kommissionen har visat genom att hänvisa till de avtal som Italien har ingått med Frankrike, Nederländerna, Förenade kungariket och Norge.

22. Företag i andra medlemsstater påverkas emellertid endast av den högre källskatten om de inte uppfyller kravet på innehav i direktiv 90/435. Om detta villkor är uppfyllt föreskrivs det i artikel 27a i DPR 600/73 att källskatten ska återbetalas eller, i vissa fall, att undantag från skatteplikt ska tillåtas. Kommissionen har därför avseende utdelning som lämnas till andra medlemsstater gjort gällande att endast den fria rörligheten för kapital har åsidosatts.

23. Italien tar inte enbart ut källskatt på utdelning som lämnas till EES-stater för portföljinnehav, utan även för innehav som ger ett verkligt inflytande. Kommissionen anser därför att rätten till fri rörlighet för kapital och den fria etableringsrätten, vilka säkerställs i EES-avtalet, har åsidosatts.

A — *Upptagande till sakprövning*

24. Italien har gjort gällande att talan ska avvisas, eftersom grunden inte har preciserats tillräckligt. Kommissionen har åberopat de ensidiga bestämmelserna om källskatt på utdelning som lämnas till utlandet, och vissa dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts med andra medlemsstater och med en EES-stat. Kommissionen har, utan att i detalj ha analyserat alla tillämpliga bestämmelser, därur dragit slutsatsen att samtliga bestämmelser avseende beskattning av utdelning som lämnas till utlandet strider mot gemenskapsrätten.

25. Enligt artikel 38.1 c i rättegångsreglerna ska en ansökan genom vilken talan väcks bland annat innehålla uppgifter om föremålet för talan samt en kortfattad framställning av grunderna för denna. Det ankommer följaktligen på kommissionen att i en ansökan som ges in enligt artikel 226 EG ange anmärkningarna tillräckligt tydligt och sammanhängande, så att medlemsstaten kan förbereda sitt försvar och domstolen kan pröva om det påstådda fördragsbrottet föreligger. [11]

26. I förevarande fall framgår det tydligt av ansökan vilka gemenskapsbestämmelser kommissionen anser att Italien har åsidosatt. Det uppges även vilka faktiska omständigheter som ligger till grund för överträdelsen, nämligen de olika skattenivåerna på utdelning beroende på huruvida denna lämnas till andra medlemsstater, EES-stater eller inhemska mottagare. Slutligen har kommissionen redogjort för de nationella bestämmelserna avseende beskattning av utdelning. Följaktligen har det utan vidare varit möjligt för Republiken Italien att förbereda sitt försvar.

27. Kommissionen har i sin ansökan visserligen inte hänvisat till de tillämpliga bestämmelserna i samtliga dubbelbeskattningsavtal som Italien har ingått med medlemsstaterna och EES-staterna utan begränsat sig till att åberopa några typiska exempel [12] på italiensk avtalspraxis. Frågan om huruvida kommissionen därigenom har lyckats visa att det föreligger ett fördragsbrott beträffande samtliga stater är emellertid endast relevant för frågan huruvida talan är välgrundad och inte huruvida den kan tas upp till sakprövning.

28. Följaktligen ska yrkandet om att talan ska avvisas ogillas.

11 — Dom av den 18 juli 2007 i mål C-490/04, kommissionen mot Tyskland (REG 2007, s. I-6095), punkt 30 med vidare hänvisningar.

12 — Ansökan innehåller utdrag ur de respektive dubbelbeskattningsavtalen med Frankrike, Förenade kungariket, Nederländerna och Norge.

B — *Prövning i sak*

1. Åsidosättande av artikel 56 EG avseende utdelning som lämnas till andra medlemsstater

a) Fråga om huruvida det föreligger en (klandervärd) begränsning

29. En 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, utgör en restriktion för kapitalrörelser. [13] I domen i målet Amurta har domstolen redan slagit fast att det särskilt utgör en restriktion som i princip är förbjuden enligt artikel 56.1 EG när utdelning som lämnas till utlandet behandlas mindre förmånligt jämfört med utdelning som lämnas till inhemska mottagare. [14]

30. Som kommissionen har framhållit, utan att den italienska regeringen har invänt däremot, beskattas utdelning som lämnas till andra medlemsstater med 5 till 15 procent såvida inte direktiv 90/435 är tillämpligt. Utdelning till inhemska mottagare beskattas i jämförelse i praktiken endast med 1,65 procent.

31. Den italienska regeringen har emellertid invänt att de gemenskapsrättsliga bestämmelserna avseende skatt på utdelning som lämnas till utlandet fortfarande var oklara när fristen i det motiverade yttrandet löpte ut den 4 september 2006. De relevanta domarna i målen Denkavit Internationaal och Denkavit France och Amurta avkunnades först därefter. [15] Därför anser den italienska regeringen att en medlemsstat under rådande omständigheter inte kan klandras för ett fördragsbrott i den mening som avses i artikel 226 EG när nationella bestämmelser är oförenliga med de grundläggande friheterna.

32. Enligt min uppfattning kan denna ståndpunkt inte godtas.

33. För att ett fördragsbrott enligt artikel 226 EG ska anses föreligga är det inte nödvändigt att de nationella bestämmelserna uppenbart strider mot de grundläggande friheterna. Det krävs inte heller att domstolen redan i tidigare rättspraxis, där den har behandlat jämförbara bestämmelser, har tolkat de grundläggande friheterna på ett sådant sätt. Artikel 226 EG skulle till stor del berövas sin ändamålsenliga verkan om kommissionen inte hade kunnat inleda ett förfarande om fördragsbrott i brist på relevant rättspraxis från domstolen, till exempel efter en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG. Således skulle kommissionen förlora sin befogenhet att vidta åtgärder mot fördragsbrott och denna uppgift skulle föras över på de hänskjutande nationella domstolarna.

13 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer (REG 1999, s. I-1661), punkt 26, och av den 18 december 2007 i mål C-101/05, A (REG 2007, s. I-11531), punkt 40.

14 — Se domen i målet Amurta (ovan fotnot 2), punkt 28. Se, avseende en begränsning av etableringsfriheten genom motsvarande åtgärder, dom av den 14 december 2006 i mål C-170/05, Denkavit Internationaal och Denkavit France (REG 2006, s. I-11949), punkt 29.

15 — Det ska för övrigt påpekas att generaladvokaten Geelhoed emellertid redan den 27 april 2006 hade föredragit sitt förslag till avgörande i målet Denkavit Internationaal och Denkavit France (ovan fotnot 14). I detta lämnade han inte något utrymme för tvivel om att ett påförande av källskatt på utdelning som lämnas till utlandet inte är förenligt med de grundläggande friheterna, om utdelning inom landet inte påförs någon skatt.

34. Dessutom har den italienska regeringen gjort gällande att det inte alltid är förbjudet för medlemsstaterna att innehålla källskatt på sådan utdelning som lämnas till utlandet och som faller utanför tillämpningsområdet för direktiv 90/435. Tvärtom utgör det endast otillåten diskriminering när mottagare som inte är hemmahörande i landet och inhemska mottagare, som befinner sig i en jämförbar situation, trots detta behandlas olika. Om man tar hänsyn till möjligheten till avräkning av källskatt som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet missgynnas inte mottagare av utdelning som ej är hemmahörande i landet.

35. Jag vill i detta avseende påpeka att det vid andelsinnehav som inte omfattas av direktiv 90/435 ankommer på medlemsstaterna att avgöra om och i vilken mån de vill motverka ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst och för detta ändamål, ensidigt eller med hjälp av dubbelbeskattningsavtal som har ingåtts med andra medlemsstater, införa mekanismer för att förhindra eller mildra denna ekonomiska dubbelbeskattning. Denna omständighet innebär dock inte i sig att de därmed får tillämpa bestämmelser som strider mot den fria rörligheten som garanteras i fördraget. [16]

36. Den ovannämnda ojämlika behandlingen av utdelning till inhemska mottagare och utdelning som lämnas till utlandet utgör i princip en otillåten inskränkning av den fria rörligheten för kapital enligt artikel 56.1 EG. Det måste emellertid prövas om denna inskränkning är motiverad.

b) Fråga om huruvida inskränkningen är motiverad

i) Allmänna förutsättningar för att en sådan inskränkning ska vara motiverad

37. Enligt artikel 58.1 a EG ska artikel 56 ”inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort …”.

38. Det undantag som föreskrivs i artikel 58.1 a EG begränsas å sin sida genom artikel 58.3 EG, där det stadgas att de nationella åtgärder och förfaranden som avses i punkt 1 i denna artikel ”inte [får] utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56”. [17]

16 — Se domen i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 3), punkt 54, domen i målet Amurta (ovan fotnot 2), punkt 24, och dom av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha (REG 2009, s. I-5145), punkt 28.

17 — Domen i målet Amurta (ovan fotnot 2), punkt 31.

39. Man måste alltså skilja mellan ojämlik behandling som är tillåten enligt artikel 58.1 a EG och diskriminering som är otillåten enligt artikel 58.3 EG. Av rättspraxis framgår emellertid att det för att en sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen ska kunna anses vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, krävs att skillnaden i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller att skillnaden motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. [18]

40. Därmed måste det alltså mot bakgrund av syftet med den nationella lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen prövas huruvida de mottagande bolag som är etablerade i Italien och de mottagande bolag som inte är etablerade där befinner sig i jämförbara situationer.

41. Ändamålet med bestämmelserna om skatt på utdelning som lämnas till mottagare som har säte i Italien och som är skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer är att undvika dubbelbeskattning eller kedjebeskattning av samma inkomst.

42. Domstolen har redan slagit fast att när det gäller en medlemsstats bestämmelser för att förhindra eller lindra kedjebeskattning eller dubbelbeskattning av vinst som ett i landet hemmahörande bolag delar ut, befinner sig de i landet hemmahörande aktieägare som tar emot utdelningen inte nödvändigtvis i en situation som är jämförbar med situationen för utdelningsmottagande aktieägare hemmahörande i en annan medlemsstat. [19]

43. Dock gäller att från den tidpunkt då en medlemsstat ensidigt eller i avtal föreskriver att inte bara i landet hemmahörande aktieägare utan även i landet ej hemmahörande aktieägare ska erlägga inkomstskatt på de utdelningar som de erhåller från ett i landet hemmahörande bolag, närmar sig situationen för dessa i landet ej hemmahörande aktieägare den situation som gäller för i landet hemmahörande aktieägare. [20]

44. Risken för juridisk dubbelbeskattning och ekonomisk kedjebeskattning består på samma sätt avseende utdelning som lämnas till utlandet som vid utdelning inom landet.

45. *Juridisk dubbelbeskattning* uppkommer när utdelning, på vilken källskatt redan har

18 — Se dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen (REG 2000, s. I-4071), punkt 43, och av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen (REG 2004, s. I-7477), punkt 29, samt domen i målet Amurta (ovan fotnot 2), punkt 32.

19 — Domarna i målen Denkavit Internationaal och Denkavit France (ovan fotnot 14), punkt 34, och Amurta (ovan fotnot 2), punkt 37.

20 — Se domarna i målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 3), punkt 68, Denkavit Internationaal och Denkavit France (ovan fotnot 14), punkt 35, och Amurta (ovan fotnot 2), punkt 38.

erlagts, ingår i mottagarens beräkningsunderlag för inkomstskatt för juridiska personer och beskattas ytterligare en gång utan fullständig avräkning av källskatten. *Ekonomisk kedjebeskattning* uppträder när utdelning lämnas till bolag vilka i sin tur lämnar utdelning. Utan särskilda mekanismer för att undvika kedjebeskattning skulle samma inkomster under dessa förhållanden beskattas om och om igen på flera plan.

46. Den italienska lagstiftaren motverkar juridisk dubbelbeskattning vid utdelning till inhemska mottagare genom att avstå från att innehålla källskatt på utdelning och i stället i princip endast beakta sådan utdelning när mottagaren erlägger inkomstskatt för juridiska personer. För att även lindra kedjebeskattning ingår endast 5 procent av utdelningen i mottagarens beräkningsunderlag för inkomstskatt för juridiska personer.

47. Om Italien även tar ut skatt på utdelning som lämnas till utlandet och de i landet ej hemmahörande mottagarna därigenom befinner sig i en jämförbar situation som inhemska mottagare vad gäller risken för dubbelbeskattning eller ekonomisk kedjebeskattning, måste denna medlemsstat enligt rättspraxis se till att de i landet ej hemmahörande mottagarna behandlas på ett sätt som är likvärdigt med det på vilket i landet hemmahörande mottagare behandlas. [21]

21 — Se domarna i målen Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 3), punkt 70, och Amurta (ovan fotnot 2), punkt 39.

ii) Neutralisering av källskatten genom avräkning i hemviststaten

48. För att motivera den ojämlika behandlingen av utdelning som lämnas till utlandet har Italien gjort gällande att det enligt samtliga dubbelbeskattningsavtal är möjligt att avräkna källskatten i mottagarens hemviststat.

49. Det kan först konstateras att Republiken Italien enligt egna uppgifter i förfarandet inte har slutit något dubbelbeskattningsavtal med Slovenien. Följaktligen är en motsvarande motivering redan från början utesluten, vad avser denna medlemsstat. Det återstår att pröva huruvida den mindre förmånliga behandlingen av utdelning som lämnas till övriga medlemsstater är motiverad.

50. Enligt fast rättspraxis kan en oförmånlig skattemässig behandling som strider mot en grundläggande frihet inte rättfärdigas med att det finns andra skattemässiga fördelar. [22] Detta gäller särskilt när det är fråga om en skattefördel som en annan medlemsstat ensidigt beviljat. [23] Om motsatsen godtogs skulle det vara likvärdigt med att tillåta en medlemsstat att bortse från sina förpliktelser enligt gemenskapsrätten och göra iakttagandet av dessa

22 — Domarna i målen Verkooijen (ovan fotnot 18), punkt 61, Amurta (ovan fotnot 2), punkt 75, Arens-Sikken (ovan fotnot 2), punkt 66, och Eckelkamp (ovan fotnot 2), punkt 69.

23 — Se domen i målet Amurta (ovan fotnot 2), punkt 78.

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. [24]

51. Domstolen har emellertid inte ansett att det är uteslutet att en medlemsstat lyckas säkerställa iakttagandet av sina skyldigheter enligt fördraget genom att ingå ett avtal för att undvika dubbelbeskattning med en annan medlemsstat. [25] De dubbelbeskattningsavtal som medlemsstaten i fråga har ingått utgör nämligen en del av den senares rättsordning och hör därmed till den rättsliga ramen vad gäller den skattemässiga behandlingen av utdelning som lämnas till utlandet. [26] Dessutom är avtalen bindande för den andra medlemsstaten och kan på sin höjd sägas upp, dock inte ändras utan vidare.

52. För att kompensera inskränkningen av den fria rörligheten för kapital måste de dubbelbeskattningsavtal som den italienska regeringen har åberopat helt neutralisera den ojämlika behandlingen av utdelning som lämnas till utlandet.

— Första hypotesen: Full avräkning för källskatten medges i hemviststaten

53. Om den stat där ett bolag som tar emot utdelning från Italien är hemmahörande beaktade utdelningen vid beräkningen av inkomstskatten för juridiska personer och medgav full avräkning av källskatten från nämnda inkomstskatt i enlighet med bestämmelserna i ett dubbelbeskattningsavtal skulle detta kompensera följderna av att källskatt innehållits.

54. Visserligen skulle den utdelning som lämnas till utlandet i praktiken beskattas högre än utdelning som lämnas till italienska företag. Italien kan emellertid inte lastas för denna högre skattebörda. [27] Denna skattebörda skulle tvärtom bero på ett autonomt beslut från det mottagande bolagets hemvist-

24 — Förslag till avgörande av generaladvokaten Mengozzi av den 7 juni 2007 i målet Amurta (ovan fotnot 2), punkt 78.

25 — Domen i målet Amurta (ovan fotnot 2), punkt 79, med hänvisning till domen i målet Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (ovan fotnot 3), punkt 71. Se, för ett liknande resonemang, domen i målet Arens-Sikken (ovan fotnot 2), punkt 64.

26 — Se domen i målet Manninen (ovan fotnot 18), punkt 21, dom av den 19 januari 2006 i mål C-265/04, Bouanich (REG 2006, s. I-923), punkt 51, och punkt 44 och följande punkter i mitt förslag till avgörande i samma mål, samt domen i målet Denkavit Internationaal och Denkavit France (ovan fotnot 14), punkt 45.

27 — På sin höjd kan frågan uppkomma huruvida tillämpningen av olika metoder för att undvika dubbelbeskattning, undantag från skatteplikt i Italien och avräkning vid gränsöverskridande utdelningar, utgör en diskriminering av utdelning som lämnas till utlandet som kan tillskrivas Italien. Domstolen har emellertid i dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation (REG 2006, s. I-11753), punkt 53, ansett att båda metoderna för att undvika dubbelbeskattning är likvärdiga. Denna fråga är emellertid föremål för prövning i de vid EG-domstolen anhängiga förenade målen C-436/08 och C-437/08, Haribo m.fl. (EUT C 19, 2009, s. 11).

stat. Italien skulle varken vara förpliktad eller i stånd att ändra detta beslut. [28]

55. Även om Italien avstod från att innehålla källskatt skulle den totala skatten på utdelning som ska erläggas i det mottagande bolagets hemviststat inte ändras. Den enda skillnaden vore att skatteintäkterna endast skulle tillfalla hemviststaten, utan någon minskning genom avräkning av källskatten. Genom att innehålla källskatt enligt dubbelbeskattningsavtalet tar Italien samtidigt endast del av de skatteintäkter som hemviststaten erhåller genom beslutet att beskatta utdelning som lämnas till bolag.

56. Den mindre förmånliga behandlingen i skattehänseende under dessa förhållanden av i landet ej hemmahörande bolag i jämförelse med italienska mottagare är en följd av skillnaderna mellan medlemsstaternas skattesystem vad gäller att undvika kedjebeskattning av utdelning. Dessa skillnader strider inte i sig mot gemenskapsrätten. Fördraget säkerställer nämligen inte att lika höga skatter tas ut i samtliga medlemsstater på jämförbara inkomster. [29] Det står medlemsstaterna även fritt att bestämma huruvida och på vilket sätt de undviker kedjebeskattning på utdelning som lämnas till bolag.

— Andra hypotesen: Full avräkning för källskatten kan inte medges i hemviststaten

57. En neutralisering av källskatten är däremot inte möjlig om utdelning som ett bolag erhåller från Italien inte beskattas i dess hemviststat, eller inte beskattas i sådan omfattning att det är möjligt att medge full avräkning av källskatten.

58. Enligt avtalen krävs nämligen endast en vanlig avräkning *(ordinary credit)* och inte någon full avräkning *(full credit)*. Vid en vanlig avräkning kan den utländska källskatten endast avräknas upp till det belopp som motsvarar den inhemska skatten på den motsvarande inkomsten i det mottagande bolagets hemviststat. Om dessa inkomster inte beskattas, eller inte beskattas i tillräcklig omfattning i hemviststaten, kan följaktligen en del av den italienska källskatten inte avräknas. Detta innehållande av källskatt på utdelning som lämnas till utlandet, vilket överstiger den skatt som bolag med säte

28 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 23 oktober 2008 i mål C-157/07, Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (REG 2008, s. I-8061), punkt 50.

29 — Se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 1998 i mål C-336/96, Gilly (REG 1998, s. I-2793), punkt 47. Följaktligen måste exempelvis en förläggning av bosättningsorten inte vara neutral i skattehänseende (se dom av den 29 april 2004 i mål C-387/01, Weigel, REG 2004, s. I-4981, punkt 55, av den 15 juli 2004 i mål C-365/02, Lindfors, REG 2004, s. I-7183, punkt 34, och av den 12 februari 2009 i mål C-67/08, Block, REG 2009, s. I-883, punkt 35).

i Italien måste erlägga på motsvarande utdelningar, kan i detta fall endast tillskrivas Italien. [30]

59. Sammantaget anser jag att den abstrakta avräkningen av källskatt som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet inte i sig säkerställer att den diskriminering som skatteuttaget medför avseende utdelning som lämnas till utlandet och utdelning som lämnas inom Italien kompenseras. Neutraliseringen av källskatten är snarare beroende av hur beskattningen är utformad i mottagarens hemviststat. Italien kan dock inte påverka denna utformning som även när som helst och ensidigt kan ändras utan att det strider mot dubbelbeskattningsavtalet.

60. I enlighet med vad som angetts ovan får en medlemsstat, som i skattehänseende behandlar gränsöverskridande transaktioner mindre förmånligt än motsvarande rent nationella förhållanden, inte lita till att denna diskriminering ensidigt kompenseras av en annan medlemsstat. Så är emellertid fallet i förevarande mål, trots den möjlighet till avräkning som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet. Följaktligen kan begränsningen av den fria rörligheten för kapital genom att Italien innehåller skatt på utdelning som lämnas till utlandet inte motiveras av den möjlighet till avräkning som föreskrivs i dubbelbeskattningsavtalet.

30 — Se, avseende motsvarande frågor, förslaget till avgörande i målet Amurta (ovan fotnot 2), punkterna 87 och 88.

iii) Rättfärdigande på grundval av en helhetsbedömning av skattesystemet, av behovet av att säkerställa kongruensen i skattesystemet och av uppdelningen av beskattningsrätten

61. Den italienska regeringen har vidare gjort gällande att en helhetsbedömning av det italienska skattesystemet visar att utdelning som lämnas inom landet inte behandlas förmånligare än utdelning som lämnas till utlandet. I detta sammanhang har den italienska regeringen gjort en jämförelse mellan den totala skattebördan, inklusive den skatt som påförs fysiska personer som i egenskap av slutmottagare erhåller utdelningen, och den källskatt som innehålls på utdelning som lämnas till bolag vilka inte är hemmahörande i landet.

62. Som kommissionen emellertid med rätta har påpekat har den italienska regeringen i detta avseende jämfört två olika situationer. Källskatten belöper på utdelning till ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat. Beskattning av denna utdelning kan inte jämföras med den totala skatt som ett i Italien hemmahörande bolag och aktieägarna i detta bolag sammanlagt erlägger på utdelning. Fysiska personer äger nämligen även direkt eller indirekt aktier i ett bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat, och normalt sett erlägger dessa personer även skatt på utdelning från mellanbolaget i sin hemviststat. Denna beskattning i utlandet behandlar den italienska regeringen emellertid inte i sin jämförelse.

63. I den mån den italienska regeringen härutöver gör gällande behovet av att säkerställa kongruensen i skattesystemet och behovet av att upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, [31] så behandlar den inte frågan i vilken mån diskrimineringen av utdelning som lämnas till utlandet säkerställer dessa principer.

iv) Skattebestämmelserna är motiverade för att bekämpa skatteflykt

64. Slutligen har Italien gjort gällande att bestämmelserna syftar till att bekämpa skatteflykt. Inhemska skattskyldiga skulle kunna dölja sig bakom ett bolag som inte är hemmahörande i Italien och på detta sätt undvika skatten på utdelning.

65. Enligt fast rättspraxis får bekämpningen av skatteundandragande åberopas som en rättfärdigandegrund bara om den avser fiktiva upplägg, med vilka det enda syftet är att kringgå skattelagstiftningen. En allmän presumtion om skatteflykt eller skatteundandragande kan alltså inte åberopas för att rättfärdiga en skattebestämmelse som medför ett åsidosättande av ändamålen med fördraget. [32]

66. Källskatt ska emellertid i princip innehållas för all aktieutdelning som lämnas till bolag som inte är hemmahörande i Italien även om det inte föreligger några konkreta misstankar om att den skattepliktige endast använder bolaget i fråga fiktivt för att undgå beskattning av utdelning i Italien.

67. I rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter i fråga om direkt beskattning, och skatter på försäkringspremier [33] föreskrivs dessutom en möjlighet för myndigheterna i bolagets hemviststat att begära upplysningar om aktieägarens identitet från andra medlemsstater.

68. Följaktligen kan Republiken Italien inte motivera den mindre förmånliga behandlingen av utdelning som lämnas till utlandet med att de aktuella bestämmelserna är nödvändiga för att bekämpa skatteflykt.

31 — Den italienska regeringen hänvisar i detta avseende till dom av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA (REG 2007, s. I-6373), punkt 51.

32 — Se, för ett liknande resonemang, särskilt dom av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas (REG 2006, s. I-7995), punkt 50, och av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, ELISA (REG 2007, s. I-8251), punkt 91.

33 — EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64, senast ändrad genom rådets direktiv 2006/98/EG av den 20 november 2006 (EUT L 363, s. 129).

v) Resultat i denna del

69. Som resultat i denna del finner jag följaktligen att Republiken Italien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG, genom att bibehålla en skattebestämmelse som är mindre förmånlig avseende utdelning som lämnas till bolag med säte i andra medlemsstater än avseende utdelning som lämnas till inhemska bolag.

2. Fråga om bestämmelserna i EES-avtalet har åsidosatts

a) Fri rörlighet för kapital enligt artikel 40 i EES-avtalet

70. Domstolen har nyligen än en gång bekräftat att artikel 40 i EES-avtalet har samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG. [34] Av detta följer att restriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i EES-avtalet ska bedömas på samma sätt som motsvarande åtgärder i förhållanden inom gemenskapen.

71. Vad som slagits fast inom ramen för prövningen av artikel 56.1 EG gäller således i motsvarande mån för det påstådda åsidosättandet av artikel 40 i EES-avtalet. De italienska bestämmelserna, inklusive dubbelbeskattningsavtalet, enligt vilka utdelning som lämnas till bolag i EES-stater påförs högre skatt än utdelning som lämnas inom landet, innebär följaktligen en begränsning av den fria rörligheten för kapital i den mening som avses i artikel 40 i EES-avtalet. [35]

72. En sådan inskränkning kan inte heller i förhållande till EES-staterna rättfärdigas av möjligheten till avräkning i dubbelbeskattningsavtalet. Något sådant avtal finns inte mellan Italien och Liechtenstein. Vad gäller Island och Norge, i likhet med medlemsstaterna, innebär möjligheten till avräkning inte

34 — Dom av den 11 juni 2009 i mål C-521/07, kommissionen mot Nederländerna (REG 2009, s. I-4873), punkt 33, som hänvisar till dom av den 23 september 2003 i mål C-452/01, Ospelt och Schlössle Weissenberg (REG 2003, s. I-9743), punkt 32.

35 — Se domen i målet kommissionen mot Nederländerna (ovan fotnot 34), punkterna 38 och 39.

i sig någon garanti för att källskatten neutraliseras. I stället beror detta även här på utformningen av den nationella skattelagstiftningen i den aktuella EES-staten avseende beskattning av aktieutdelning.

73. Den italienska regeringen har vidare gjort gällande att de mindre förmånliga bestämmelserna för utdelning som lämnas till utlandet är motiverade för att bekämpa skatteflykt. Regeringen hänvisar i detta sammanhang till att direktiv 77/799 inte gäller i EES-staterna. Vad avser Liechtenstein tillkommer dessutom att det inte finns någon tillämplig klausul om utbyte av upplysningar, eftersom det saknas ett dubbelbeskattningsavtal. Följaktligen kan de italienska myndigheterna inte begära nödvändiga upplysningar för att bekämpa skatteflykt.

74. Jag ska därför pröva huruvida det i syfte att bekämpa skatteundandragande är motiverat att innehålla källskatt på utdelning som lämnas till EES-länder och därmed begränsa den fria rörligheten för kapital, även om detta innehållande inte är specifikt tillämpligt på fiktiva upplägg. [36]

75. I detta avseende har domstolen i domen i målet A slagit fast att den rättsliga ramen för tillämpningen av den fria rörligheten för kapital skiljer sig åt i förhållande till tredjeland jämfört med villkoren inom gemenskapen. Domstolen har särskilt påpekat att det är av betydelse att det i förhållande till tredjeland inte finns något instrument som är jämförbart med direktiv 77/799 vad gäller att inhämta upplysningar. [37]

76. Möjligheten att den skattskyldige kan bevisa att villkoren för att beviljas en skattefördel är uppfyllda innebär inte heller förbehållslöst att den förmånligare beskattningen av inhemska förhållanden utsträcks till fall som hänför sig till tredjeland. Eftersom det saknas ett avtal enlig vilket det tredje landet är förpliktat att lämna upplysningar kan det visa sig vara omöjligt att erhålla de upplysningar från denna stat som är nödvändiga för att kontrollera den skattskyldiges uppgifter, exempelvis strukturen av det bolag som har hemvist i det tredje landet. [38]

36 — Se ovan punkt 65.
37 — Domen i målet A (ovan fotnot 13), punkt 61.
38 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet A (ovan fotnot 13), punkterna 62–64.

77. Bolag som är etablerade i Italien är undantagna från källskatt på utdelning och i vid mån undantagna från inkomstskatt för juridiska personer för att de motsvarande inkomsterna endast ska beskattas en gång hos de fysiska personerna i slutet av utdelningskedjan. I syfte att förhindra skatteundandragande i detta sammanhang måste skattemyndigheten kunna fastställa att en fysisk person har erhållit en sådan utdelning. För att kunna avgöra denna fråga kan det särskilt vara nödvändigt att fastställa ägarstrukturen i ett bolag som lämnar utdelning.

78. Detta är inte möjligt vad gäller bolag med hemvist i Liechtenstein, eftersom det saknas rättslig grund för en sådan begäran om upplysning från denna EES-stat.

79. Dubbelbeskattningsavtalen med Island och Norge skulle kunna innehålla en skyldighet att lämna upplysningar. I så fall skulle innehållandet av källskatt på utdelning som lämnas i dessa stater eventuellt vara oproportionerligt på samma sätt som vid utdelning där mottagaren har hemvist i en annan medlemsstat.

80. Huruvida dessa avtal faktiskt innehåller klausuler om utbyte av upplysningar, som dem som föreskrivs i artikel 26 i OECD:s modellavtal, och vilken omfattning de har i praktiken är inte föremål för bedömning i detta mål. Eftersom den italienska regeringen hävdar att den inte kan erhålla tillräckliga upplysningar, åligger det kommissionen att motbevisa detta påstående, exempelvis genom att hänvisa till klausuler om utbyte av upplysningar i avtalen.

81. Kommissionen har emellertid endast angett att det inte framgår vilka upplysningar som är nödvändiga för att tillämpa skattesystemet. Som redan nämnts ovan kan det emellertid vara särskilt nödvändigt att fastställa vilka aktieägare i ett bolag som har erhållit utdelning från Italien. Följaktligen har kommissionen inte vederlagt Italiens motivering.

82. Kommissionen har följaktligen inte visat att den mindre förmånliga behandlingen av utdelning som lämnas till Norge och Island strider mot den fria rörligheten för kapital som säkerställs i artikel 40 i EES-avtalet.

b) Den fria etableringsrätten enligt artikel 31 i EES-avtalet

83. Kommissionen har vidare gjort gällande att Republiken Italien åsidosatt den fria etableringsrätten i artikel 31 i EES-avtalet. Kommissionen har emellertid av samma skäl som vad gäller åsidosättandet av artikel 40 i EES-avtalet inte visat att det föreligger ett sådant åsidosättande.

84. Följaktligen ska talan avvisas såvitt avser påståendet att artiklarna 31 och 40 i EES-avtalet har åsidosatts.

## IV — Rättegångskostnader

85. Enligt artikel 69.2 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Visserligen ska talan avvisas avseende behandlingen i skattehänseende av utdelning som lämnas till bolag med säte i EES-stater. Eftersom Republiken Italien emellertid har tappat till övervägande del, ska den förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

## V — Förslag till avgörande

86. Jag föreslår att domstolen ska avgöra målet enligt följande:

1. Republiken Italien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 56.1 EG genom att bibehålla en skattebestämmelse som är mindre förmånlig avseende utdelning som lämnas till bolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat än avseende utdelning som lämnas till inhemska bolag.

2. Talan ogillas i övrigt.

3. Republiken Italien ska ersätta rättegångskostnaderna.