# DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 12 december 2006 *

I mål C-446/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), genom beslut av den 13 oktober 2004 som inkom till domstolen den 22 oktober 2004, i målet

**Test Claimants in the FII Group Litigation**

mot

**Commissioners of Inland Revenue**,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (referent), P. Kūris och E. Juhász samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet och M. Ilešič,

* Rättegångsspråk: engelska.

generaladvokat: L.A. Geelhoed,
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 29 november 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Test Claimants in the FII Group Litigation, genom G. Aaronson, QC, samt genom P. Farmer och D. Cavender, barristers, befullmäktigade av S. Whitehead och M. Anderson, solicitors,

— Förenade kungarikets regering, inledningsvis genom E. O'Neill, därefter av C. Gibbs, båda i egenskap av ombud, biträdda av M.G. Barling, QC, samt genom D. Ewart och S. Stevens, barristers,

— Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av G. Clohessy, BL, och A. Collins, SC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 6 april 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

## Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 56 EG samt av artiklarna 4.1 och 6 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25).

2 Begäran har framställts inom ramen för en tvist mellan i Förenade kungariket hemmahörande bolag och Commissioners of Inland Revenue (skattemyndigheten i Förenade kungariket) angående den skattemässiga behandlingen av utdelningar som erhålls från i denna medlemsstat ej hemmahörande bolag.

### Tillämpliga bestämmelser

*Gemenskapslagstiftningen*

3 I artikel 4.1 i direktiv 90/435 i dess ursprungliga lydelse föreskrivs följande:

"Då ett moderbolag i denna sin egenskap tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen

— avstå från att beskatta sådan utdelning, eller,

— beskatta den men 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 i enlighet med undantagen i artikel 5 har tagits ut av den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt."

4 Enligt artikel 6 i direktivet får ett moderbolags medlemsstat inte ta ut källskatt på vinst som bolaget uppbär från ett dotterbolag.

5 I artikel 7 i direktiv 90/435 föreskrivs följande:

"1. Termen 'källskatt' så som den används i detta direktiv skall inte omfatta den förskottsbetalning av bolagsskatt som görs till den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande i samband med utdelning till moderbolaget.

2. Detta direktiv skall inte påverka tillämpningen av nationella eller avtalsgrundade bestämmelser utformade för att förhindra eller minska ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning, i synnerhet bestämmelser som hänför sig till skattetillgodohavande till förmån för dem som mottar utdelning."

*Den nationella lagstiftningen*

6 Enligt gällande skattelagstiftning i Förenade kungariket är vinster som under räkenskapsåret genereras i bolag som är hemmahörande i den medlemsstaten och i

bolag som inte är hemmahörande i denna stat men som bedriver kommersiell verksamhet via en filial eller en agentur där bolagsskattepliktiga i nämnda stat.

7 Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland tillämpar sedan år 1973 ett skattesystem som betecknas som "partiellt tillgodoräknande" och som innebär att aktieägarna i ett i landet hemmahörande bolag vid utdelning från bolaget tillgodoräknas en del av den bolagsskatt som bolaget betalat. Till och med den 6 april 1999 byggde detta system dels på att det utdelande bolaget erlade bolagsskatten i förskott, dels på ett skattetillgodohavande för de aktieägare som erhållit utdelning. Dessutom var utdelningar till ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag från ett annat i den medlemsstaten hemmahörande bolag undantagna från skatteplikt hos det förra bolaget.

Förskottsbetalning av bolagsskatten

8 Enligt section 14 i 1988 års lag om inkomstskatt och bolagsskatt (Income and Corporation Taxes Act 1988) (nedan kallad ICTA), i den lydelse som gällde vid den tidpunkt när omständigheterna i målen vid den nationella domstolen inträffade, är ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som lämnar utdelning till sina aktieägare skyldigt att erlägga bolagsskatten i förskott (advance corporation tax) (nedan kallad ACT). Förskottsbetalningen beräknas på beloppet eller värdet av den lämnade utdelningen.

9 Ett bolag har rätt att inom vissa gränser kvitta ACT som erlagts för en utdelning som lämnats under ett givet räkenskapsår mot det belopp som bolaget har att erlägga i form av bolagsskatt (mainstream corporation tax) för det räkenskapsåret. Om ett bolags bolagsskatteskuld inte förslår för kvittning av all ACT, får den överskjutande

ACT-delen överföras på antingen ett föregående eller ett kommande räkenskapsår eller på bolagets dotterbolag som i sin tur får kvitta ACT-beloppet mot den bolagsskatt de själva har att erlägga. Överskjutande ACT får endast överföras på dotterbolag som är hemmahörande i Förenade kungariket.

10 En koncern i Förenade kungariket kan också välja att koncernbeskattas, vilket ger de bolag som ingår i koncernen möjlighet att skjuta upp betalningen av ACT till dess att moderbolaget i koncernen väljer att lämna utdelning. Detta system, som utgjorde föremålet för dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl (REG 2001, s. I-1727), är inte aktuellt vid prövningen av förevarande mål.

Situationen för i landet hemmahörande aktieägare som erhåller utdelning från i landet hemmahörande bolag

11 Med tillämpning av section 208 ICTA skall ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i den medlemsstaten hemmahörande bolag inte erlägga bolagsskatt på denna utdelning.

12 Enligt section 231.1 ICTA ger dessutom all ACT-pliktig utdelning som ett i landet hemmahörande bolag lämnar till ett annat i landet hemmahörande bolag rätt till ett skattetillgodohavande för det senare bolaget som motsvarar den del av ACT-beloppet som förstnämnda bolag har erlagt. Enligt section 238.1 ICTA utgör erhållen utdelning och skattetillgodohavandet tillsammans den "skattefria investeringsinkomsten" (franked investment income eller FII) för det bolag som mottar utdelningen.

13 Ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag som från ett annat i landet hemmahörande bolag erhåller utdelning som medfört rätt till skattetillgodohavande kan överta det ACT-belopp som sistnämnda bolag har erlagt och kvitta detta mot det ACT-belopp som det själv har att erlägga när det lämnar utdelning till sina egna aktieägare, och bolaget betalar därmed endast ACT på överskjutande del.

14 Enligt tabell F i ICTA är en i Förenade kungariket bosatt fysisk person skattskyldig för inkomstskatt på utdelning som denne erhåller från ett i den medlemsstaten hemmahörande bolag. Nämnda person har emellertid rätt till ett skattetillgodohavande som motsvarar den del av ACT-beloppet som det bolaget har erlagt. Detta skattetillgodohavande får kvittas mot den inkomstskatt som personen skall erlägga för utdelningen eller betalas ut kontant om skattetillgodohavandet överstiger det belopp varmed nämnda person beskattas.

Situationen för i landet hemmahörande aktieägare som erhåller utdelning från i landet ej hemmahörande bolag

15 När ett i Förenade kungariket hemmahörande bolag erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag skall förstnämnda bolag erlägga bolagsskatt på denna utdelning.

16 I ett sådant fall har det bolag som erhåller utdelningen inte rätt till något skattetillgodohavande och den utdelning som erhålls klassificeras inte som skattefri investeringsinkomst. Enligt sections 788 och 790 ICTA gäller däremot att nämnda bolag har rätt till en skattelättnad för den skatt som det utdelande bolaget har erlagt i sin hemviststat. Denna skattelättnad medges antingen enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket eller enligt ett avtal om undvikande av dubbelbeskattning (nedan kallat dubbelbeskattningsavtal) som Förenade kungariket slutit med denna andra stat.

17 Den nationella lagstiftningen medger sålunda att källskatt som innehållits på utdelning som ett i landet ej hemmahörande bolag lämnar till ett i landet hemmahörande bolag får räknas av från den bolagsskatt som sistnämnda bolag skall erlägga. Om det bolaget direkt eller indirekt kontrollerar ett bolag som direkt eller indirekt kontrollerar 10 procent eller mer av rösterna i det utdelande bolaget, eller om bolaget är dotterbolag till ett sådant bolag, uppgår skattelättnaden till ett belopp motsvarande den underliggande utländska bolagsskatt som har erlagts på den vinst ur vilken utdelningen har lämnats. Denna utländska skatt får endast vara föremål för skattelättnad upp till det belopp som skall erläggas i bolagsskatt i Förenade kungariket på den berörda inkomsten.

18 Motsvarande bestämmelser gäller enligt de dubbelbeskattningsavtal som Förenade kungariket har slutit.

19 Om ett i landet hemmahörande bolag självt lämnar utdelning till sina egna aktieägare är det skyldigt att erlägga ACT.

20 När det gäller möjligheten att kvitta ACT som erlagts på en sådan utdelning mot det belopp som det i landet hemmahörande bolaget har att erlägga i bolagsskatt kan den omständigheten att ett sådant bolag erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag leda till överskjutande ACT av två skäl.

21 För det första gäller, såsom angivits i punkt 16 i förevarande dom, att utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag inte medför något skattetillgodohavande som får kvittas mot den ACT som det i landet hemmahörande bolaget skall erlägga när det lämnar utdelning till sina egna aktieägare.

22 När för det andra ett i landet hemmahörande bolag åtnjuter en lättnad för den skatt som det i landet ej hemmahörande bolaget har erlagt i utlandet, innebär avräkningen av nämnda skatt från det belopp som skall erläggas i bolagsskatt att det belopp som för det i landet hemmahörande bolaget kan bli föremål för kvittning av ACT minskar.

FID-systemet

23 Från och med den 1 juli 1994 kan ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag besluta att utdelning som det lämnar till sina egna aktieägare skall klassificeras som "utdelning av utländsk inkomst" (foreign income dividend) (nedan kallad FID), på vilken ACT skall erläggas. I den mån FID uppgår till samma belopp som erhållna utländska utdelningar får bolaget emellertid begära återbetalning av erlagd överskjutande ACT.

24 Medan ACT skall erläggas inom fjorton dagar efter det kvartal under vilket utdelningen lämnats, kan överskjutande ACT återbetalas först när skattskyldighet för bolagsskatt inträder för det i landet hemmahörande bolaget, det vill säga nio månader efter utgången av räkenskapsåret.

25 När en FID-klassificerad utdelning lämnas till en aktieägare som är en fysisk person har denne inte längre rätt till något skattetillgodohavande utan anses vid inkomstbeskattningen ha erhållit en inkomst som har beskattats efter den lägsta skattesatsen. De aktieägare vars inkomst är undantagen från skatteplikt, såsom pensionsfonder i Förenade kungariket, och som erhåller FID, har inte heller rätt till något skattetillgodohavande.

26 ACT-systemet inklusive FID-systemet (nedan kallat FID-ordningen) har avskaffats för utdelningar som lämnas från och med den 6 april 1999.

## Tvisten i målen vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

27 Tvisten i målen vid den nationella domstolen tillhör den typ av tvister som betecknas "group litigation" avseende skattefri investeringsinkomst (Franked Investment Income Group Litigation) och som utgörs av talan i flera mål som väckts vid High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, av bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket och som äger andelar i bolag med hemvist i en annan medlemsstat eller i tredje land.

28 De mål som den hänskjutande domstolen har valt ut som pilotmål för förevarande tolkningsfråga rör ansökningar från i Förenade kungariket hemmahörande bolag som ingår i British American Tobacco-koncernen (nedan kallade BAT respektive sökandena i målen vid den nationella domstolen). Moderbolaget för koncernen äger direkt eller indirekt 100 procent av kapitalet i bolag som i sin tur äger 100 procent av kapitalet i bolag hemmahörande i olika medlemsstater inom Europeiska unionen, inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet och i tredje länder.

29 Målen avser för det första utdelning som de i landet ej hemmahörande bolagen har lämnat till sökandena i målen vid den nationella domstolen alltsedan det räkenskapsår som löpte ut per den 30 september 1973 och — enligt vad som framgår av beslutet om hänskjutande — åtminstone fram till dess att beslutet om hänskjutande fattades. För det andra rör målen utdelning som moderbolaget i BAT-koncernen lämnade till sina aktieägare från och med samma räkenskapsår och fram till den 31 mars 1999. För det tredje gäller målen ACT som sökandena i målen vid den nationella domstolen betalat från nämnda räkenskapsår och fram till och med den 14 april 1999. För det fjärde avser målen FID-klassificerade utdelningar som lämnades mellan den 30 september 1994 och den 30 september 1997.

30 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har begärt restitution och/eller kompensation för förluster som uppstått till följd av att den i Förenade kungariket gällande lagstiftningen tillämpades på dem bland annat i fråga om

— bolagsskatt som erlagts på utländska utdelningar och de skattelättnader och skattetillgodohavanden som tillämpats vid den beskattningen och som i avsaknad av en sådan skatt skulle ha kunnat utnyttjas eller överföras för att minska annan skatt,

— ACT som betalats på belopp som delats ut till deras aktieägare och som härrör från utländska utdelningar, om överskjutande ACT kvarstår,

— det faktum att berörda belopp i sistnämnda fall inte var tillgängliga mellan det datum då ACT erlades och den tidpunkt när ACT kvittades mot bolagsskatten,

— när det gäller lämnad FID-klassificerad utdelning, det faktum att de belopp som erlagts som ACT inte var tillgängliga mellan det datum då ACT erlades och den tidpunkt då ACT återbetalades samt att sökandena i målen vid den nationella domstolen var tvungna att lämna högre utdelning till sina aktieägare för att kompensera avsaknaden av skattetillgodohavande för deras del.

31 High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, beslutade mot denna bakgrund att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Är det oförenligt med artikel 43 EG eller artikel 56 EG att en medlemsstat upprätthåller och tillämpar bestämmelser enligt vilka aktieutdelningar som ett i den medlemsstaten hemmahörande bolag (det i landet hemmahörande bolaget) erhåller från andra i landet hemmahörande bolag undantas från bolagsskatteplikt och enligt vilka aktieutdelningar som i landet hemmahörande bolag

erhåller från bolag med hemvist i andra medlemsstater (i landet ej hemmahörande bolag) påförs bolagsskatt (efter beviljande av skattelättnad, till undvikande av dubbelbeskattning, för eventuell källskatt som skall innehållas på aktieutdelningen och, under vissa omständigheter, för den underliggande skatt som betalats av de i landet ej hemmahörande bolagen på deras vinst i den stat där de har sitt hemvist)?

2. Är det, för det fall en medlemsstat har ett system där under vissa omständigheter förskott på bolagsskatt ... tas ut på aktieutdelningar från ett i landet hemmahörande bolag till dess aktieägare och där skattetillgodohavande avseende denna utdelning beviljas aktieägare med hemvist i den medlemsstaten med avseende på de aktieutdelningarna, oförenligt med artikel 43 EG, artikel 56 EG eller artikel 4.1 eller artikel 6 i ... direktiv [90/435] att den medlemsstaten upprätthåller och tillämpar bestämmelser i vilka det föreskrivs att det i landet hemmahörande bolaget kan lämna utdelning till sina aktieägare utan skyldighet att betala ACT i den mån det har erhållit utdelning från i landet hemmahörande bolag (antingen direkt eller indirekt genom andra i landet hemmahörande bolag) och i vilka det inte föreskrivs att det inhemska bolaget kan lämna utdelning till sina aktieägare utan att vara skyldigt att betala ACT i den mån det erhållit aktieutdelningar från i landet ej hemmahörande bolag?

3. Är det oförenligt med de gemenskapsbestämmelser till vilka det hänvisas ovan i fråga 2 att en medlemsstat upprätthåller och tillämpar bestämmelser i vilka det föreskrivs att den ACT som skall betalas kan kvittas mot den bolagsskatt som det utdelande bolaget har att betala på sin vinst, och mot den skatt som andra i den medlemsstaten hemmahörande koncernbolag har att erlägga,

   a) men i vilka det inte föreskrivs någon möjlighet att kvitta ACT som skall erläggas, eller någon annan jämförbar skattelättnad (såsom återbetalning av ACT), när det gäller vinst som uppkommit, antingen i den staten eller i en annan medlemsstat, hos i den medlemsstaten ej hemmahörande koncernbolag, och/eller

b) i vilka det föreskrivs att en eventuell skattelättnad för undvikande av dubbelbeskattning för ett i den medlemsstaten hemmahörande bolag minskar den bolagsskatt mot vilken ACT som skall erläggas kan kvittas?

4. Är det, för det fall medlemsstaten har antagit bestämmelser i vilka det under vissa omständigheter föreskrivs att i landet hemmahörande bolag kan välja att återfå ACT som betalats för utdelning till deras aktieägare i den mån de i landet hemmahörande bolagen har erhållit utdelning från i landet ej hemmahörande bolag (i detta hänseende inkluderas även bolag med hemvist i tredje länder), oförenligt med artikel 43 EG, artikel 56 EG eller artikel 4.1 eller artikel 6 i [direktiv 90/435] att det i dessa bestämmelser

a) föreskrivs att de i landet hemmahörande bolagen först skall betala ACT och därefter återkräva den, och

b) inte föreskrivs att i landet hemmahörande bolags aktieägare medges rätt till skattetillgodohavande som de skulle ha fått för en aktieutdelning från ett i landet hemmahörande bolag som inte självt erhållit aktieutdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag?

5. Då en medlemsstat före den 31 december 1993 antog sådana bestämmelser som anges ovan i frågorna 1 och 2 och därefter antog de ytterligare bestämmelser som anges i fråga 4, och för det fall de senare bestämmelserna anses utgöra en förbjuden restriktion enligt artikel 56 EG, skall denna restriktion anses utgöra en ny restriktion som ännu inte förelåg den 31 december 1993?

6. För det fall någon av de bestämmelser som anges i frågorna 1–5 utgör ett åsidosättande av någon av de gemenskapsbestämmelser som nämns häri, och om det i landet hemmahörande bolaget eller andra bolag inom samma koncern framställer följande yrkanden med anledning av åsidosättandet:

a) [E]tt yrkande om återbetalning av bolagsskatt som påförts utan grund under de omständigheter som anges i fråga 1.

b) [E]tt yrkande om återbördande (eller ersättning för förlust) av skattelättnader som tillämpats på bolagsskatt som påförts utan grund under de omständigheter som anges i fråga 1.

c) [E]tt yrkande om återbetalning av (eller ersättning för) ACT som inte kunnat kvittas mot den bolagsskatt som bolaget har att erlägga eller på annat sätt medföra en skattelättnad och vilken inte skulle ha betalats (eller som skulle ha räknats av) om inte åsidosättandet ägt rum.

d) [E]tt yrkande avseende förlust av möjligheten att förfoga över berörda belopp mellan den tidpunkt när ACT betalats och tidpunkten för den kvittning som, i förekommande fall, har skett mot bolagsskatten.

e) [E]tt yrkande om återbetalning av bolagsskatt som bolaget eller ett annat koncernbolag har betalat när något av bolagen har påförts bolagsskatt på grund av att det avstått från andra skattelättnader för att få kvitta sin ACT mot den bolagsskatt som bolaget har att betala (där begränsningarna för kvittning av ACT inneburit en kvarstående bolagsskatt som bolaget har att betala).

f) [E]tt yrkande avseende den förlust av möjligheten att förfoga över de penningbelopp som följer av att bolagsskatt måste betalas tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet, eller ett yrkande om skattelättnader som senare förlorats under de omständigheter som beskrivs ovan under e).

g) [E]tt yrkande av det i landet hemmahörande bolaget om utbetalning av (eller ersättning för) överskjutande ACT som bolaget har överlåtit på ett annat koncernbolag och som inte lett till någon skattelättnad när det andra bolaget såldes, delades upp eller likviderades.

h) [E]tt yrkande avseende en förlust av möjligheten att i det fall ACT har erlagts men därefter återbetalats med stöd av de bestämmelser som beskrivs ovan i fråga 4, förfoga över det aktuella beloppet mellan den tidpunkt när ACT erlagts och det datum då den återbetalas.

i) [E]tt yrkande om ersättning när det i landet hemmahörande bolaget valt att begära återbetalning av ACT med stöd av de bestämmelser som beskrivs ovan i fråga 4 och kompenserat sina aktieägare för att dessa inte haft möjlighet att erhålla ett skattetillgodohavande, genom att öka aktieutdelningens storlek.

[S]kall då vart och ett av de yrkanden som angetts ovan betraktas som

— ett yrkande om återbetalning av belopp som uttagits utan grund och där återbetalningen är en följd av och sammanhäng[er] med åsidosättandet av de ovannämnda gemenskapsbestämmelserna, eller

— ett yrkande om ersättning eller skadestånd på så sätt att villkoren som fastställts i dom [av den 5 mars 1996] i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du [P]êcheur och Factortame [(REG 1996, s. I-1029)], i fråga om skadestånd, måste vara uppfyllda, eller

— ett yrkande om betalning av ett belopp som motsvarar en förmån som nekats utan grund?

7. För det fall att svaret på någon del av fråga 6 är att yrkandet utgör ett yrkande om betalning av ett belopp som motsvarar en förmån som nekats utan grund,

a) är [då] ett sådant yrkande en följd av, och ett komplement till, den rätt som föreskrivs i de ovannämnda gemenskapsbestämmelserna, eller

b) skall de villkor för skadestånd som fastställts i domen de förenade målen ... Brasserie du [P]êcheur och Factortame, uppfyllas eller

c) skall några andra villkor uppfyllas?

8. Gör det någon skillnad för svaret på frågorna 6 eller 7 om de yrkanden som anges i fråga 6 enligt nationella bestämmelser framställs som yrkande om restitution eller om de framställs eller måste framställas som yrkande om skadestånd?

9. Vilka eventuella riktlinjer anser domstolen vara lämpliga att fastställa i förevarande fall beträffande de omständigheter som den nationella domstolen skall beakta för att avgöra om det föreligger en tillräckligt klar överträdelse i den mening som avses i domen i de förenade målen ... Brasserie du [P]êcheur och Factortame, och särskilt om, med tanke på rättspraxis angående tolkningen av de berörda gemenskapsbestämmelserna, överträdelsen var ursäktlig eller huruvida det i något särskilt fall föreligger ett tillräckligt orsakssamband för att utgöra ett direkt orsakssamband i den mening som avses i den domen?"

32 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det av artikel 57.1 EG framgår att en restriktion av den fria rörligheten för kapital som är i kraft den 31 december 1993 inte i förhållanden som avser tredje land kan anses strida mot artikel 56 EG. Den hänskjutande domstolen anser att då de tre första frågorna avser bestämmelser som i tiden ligger före detta datum, är deras räckvidd begränsad till gemenskapsinterna situationer. Den fjärde och den femte frågan avser bestämmelser som tidsmässigt befinner sig efter detta datum och de rör därför — när det gäller tillämpningen av artikel 56 EG — såväl gemenskapsinterna situationer som situationer som har koppling till tredje land.

**Prövning av tolkningsfrågorna**

*Den första frågan*

33 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag (nedan kallad inhemsk utdelning) är undantagen från

skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt påförs utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag (nedan kallad utländsk utdelning), samtidigt som det i sistnämnda fall medges en skattelättnad för all källskatt som det utdelande bolagets hemviststat innehåller. Likaså medges — när det i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelningen direkt eller indirekt innehar 10 procent eller mer av rösterna i det utdelande bolaget — en lättnad för den bolagsskatt som det utdelande bolaget har betalat på de vinster som ligger till grund för utdelningen.

34 Enligt sökandena i målen vid den nationella domstolen strider en sådan nationell lagstiftning mot artiklarna 43 EG och 56 EG, eftersom den kan avhålla i landet hemmahörande bolag från att bilda dotterbolag eller investera kapital i bolag i andra medlemsstater och lagstiftningen inte kan motiveras vare sig med den skillnad som föreligger mellan utländska och inhemska utdelningar eller med ändamålet att säkerställa skattesystemets inre sammanhang.

35 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter tillhör medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis inte desto mindre iaktta gemenskapsrätten när de utövar denna sin behörighet (se, bland annat, dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 32, och domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 37, samt dom av den 23 februari 2006 i mål C-471/04, Keller Holding, REG 2006, s. I-2107, punkt 28).

36 Domstolen erinrar i detta avseende om att en nationell lagstiftning — i vilken det föreskrivs att utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller skall påföras en skatt för vilken inte bara beskattningsunderlaget utan även möjligheten att från denna skatt räkna av den skatt som erlagts i den stat där det utdelande bolaget har sitt hemvist bestäms av utdelningens ursprung, oavsett om utdelningen är inhemsk eller ej, liksom av omfattningen av det utdelningsmottagande bolagets ägarandel i det utdelande bolaget — kan omfattas såväl av artikel 43 EG om etableringsfrihet som av artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital.

37 Av beslutet om hänskjutande framgår att de mål som valts ut som pilotmål i tvisten vid den hänskjutande domstolen avser i Förenade kungariket hemmahörande bolag som erhållit utdelning från i landet ej hemmahörande bolag, vilka till 100 procent kontrolleras av förstnämnda bolag. Eftersom det är fråga om ett andelsinnehav som ger ett betydande inflytande över bolagens beslut och möjlighet att bestämma över bolagets verksamhet är det EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet som är tillämpliga (dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, REG 2000, s. I-2787, punkterna 21 och 22, av den 21 november 2002 i mål C-436/00, X och Y, REG 2002, s. I-10829, punkterna 37, 66-68, och av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 31).

38 Som generaladvokaten påpekade i punkt 33 i sitt förslag till avgörande har inte frågan om arten av de andelsinnehav som redovisats av andra bolag, vilka också är parter i nämnda tvist berörts vid domstolen. Det kan alltså inte uteslutas att tvisten även avser den inverkan som den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen har på situationen för de i landet hemmahörande bolag som erhållit utdelning till följd av ett innehav som inte ger dem ett betydande inflytande över det utdelande bolagets beslut eller möjlighet att bestämma över det bolagets verksamhet. Denna lagstiftning skall följaktligen även prövas mot bakgrund av de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital.

Etableringsfriheten

39 När det för det första gäller situationen för sökandena i målen vid den nationella domstolen erinrar domstolen om att den etableringsfrihet som gemenskapsmedborgare har enligt artikel 43 EG, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, enligt artikel 48 EG inbegriper en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen att utöva

verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35, av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 30, samt domen i det ovannämnda målet Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 41).

40 Det skall när det gäller bolag påpekas att sätet för dem i den mening som avses i artikel 48, liksom nationaliteten för fysiska personer, används för att fastställa under vilken stats rättsordning bolagen lyder. Om det godtas att den stat i vilken bolaget hör hemma fritt kan tillämpa en annorlunda behandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, innebär detta att artikel 43 EG blir innehållslös (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18, svensk specialutgåva, volym 8, s. 389, och av den 13 juli 1993 i mål C-330/91, Commerzbank, REG 1993, s. I-4017, punkt 13, svensk specialutgåva, volym 14, s. I-275, samt domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 42 och domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 37). Syftet med etableringsfriheten är därmed att säkerställa en nationell behandling i värdmedlemsstaten genom att all diskriminering som baserar sig på var bolagen har sitt säte förbjuds (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Frankrike, punkt 14, och Saint-Gobain ZN, punkt 35).

41 Domstolen konstaterar vad avser målen vid den nationella domstolen att ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat bolag i vilket det direkt eller indirekt innehar åtminstone 10 procent av rösterna enligt den nationella lagstiftningen behandlas skattemässigt olika beroende på om den erhållna utdelningen härrör från ett bolag som även det är hemmahörande i Förenade kungariket eller från ett bolag hemmahörande i ett annat land. I förstnämnda fall undantas nämligen den erhållna utdelningen från skatteplikt avseende bolagsskatt medan sådan skattskyldighet föreligger i det andra fallet, dock med en rätt till skattelättnad för all källskatt som innehållits i det utdelande bolagets hemviststat när utdelningen lämnas, liksom för bolagsskatt som det senare bolaget erlagt på utdelningsgrundande vinst.

42 Enligt sökandena i målen vid den nationella domstolen leder det faktum att gällande lagstiftning i Förenade kungariket innebär att ett i landet hemmahörande bolag som erhåller en utdelning befrias från skattskyldighet för inhemsk utdelning medan de lyder under ett avräkningssystem i fråga om utländska utdelningar till att det sistnämnda slaget av utdelning behandlas sämre i skattemässigt hänseende än det förstnämnda.

43 Domstolen erinrar inledningsvis om att en medlemsstat som önskar förhindra eller minska den kedjebeskattning av vinst som delas ut har flera system till sitt förfogande. För den aktieägare som erhåller utdelningen leder dessa system inte nödvändigtvis till samma resultat. I ett system med undantag från skatteplikt betalar den aktieägare som erhåller utdelning i princip inte någon skatt på den mottagna utdelningen och detta oberoende av vilken skattesats som tillämpas vid beskattningen av det utdelande bolaget för dess utdelningsgrundande vinst och utan hänsyn till det belopp som sistnämnda bolag faktiskt har erlagt i sådan skatt. I ett sådant avräkningssystem som det som är i fråga i målen vid den nationella domstolen gäller däremot att aktieägaren inte från den skatt som skall betalas på erhållen utdelning får räkna av mer än den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har fått erlägga på den utdelningsgrundande vinsten, och detta belopp får endast avräknas med ett belopp som motsvarar skatt som nämnde aktieägare har att betala.

44 När det gäller utdelning som ett i en medlemsstat hemmahörande moderbolag erhåller från ett i en annan medlemsstat hemmahörande bolag vars kapital till minst. 25 procent ägs av nämnda moderbolag, föreskrivs i artikel 4.1 i direktiv 90/435 uttryckligen en möjlighet för medlemsstaterna att välja mellan systemet med undantag från skatteplikt och systemet med avräkning. Där föreskrivs nämligen att när ett sådant moderbolag tar emot utdelning från sitt dotterbolag, skall den stat där moderbolaget är hemmahörande, såvida inte dotterbolaget har trätt i likvidation, antingen avstå från att beskatta sådan utdelning eller beskatta den men medge moderbolaget rätt att från den skatt det har att betala dra av 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, dock högst intill beloppet för motsvarande inhemska skatt.

45 Medlemsstaterna skall dock vid utformningen av sina skattesystem, inte minst vid inrättandet av en mekanism för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, iaktta de krav som följer av gemenskapsrätten, särskilt dem som föreskrivs i fördragets bestämmelser om fri rörlighet.

46 Av rättspraxis följer således att oavsett vilken mekanism som antas för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning utgör den fria rörlighet som säkerställs i fördraget hinder för att en medlemsstat behandlar utländska utdelningar sämre än inhemska sådana om inte denna skillnad i behandling avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller är motiverad av tvingande skäl till allmänintresset (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz, REG 2004, s. I-7063, punkterna 20–49, och av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkterna 20–55). Domstolen har likaså i fråga om medlemsstaternas möjligheter enligt direktiv 90/435 erinrat om att dessa måste användas med iakttagande av de grundläggande bestämmelserna i fördraget, inte minst dem som rör etableringsfriheten (domen i det ovannämnda målet Keller Holding, punkt 45).

47 När det gäller frågan huruvida en medlemsstat kan föreskriva att inhemska utdelningar skall omfattas av ett system med undantag från skatteplikt medan den för utländska utdelningar tillämpar ett system med avräkning påpekar domstolen att det ankommer på varje medlemsstat att med beaktande av gemenskapsrätten organisera sitt beskattningssystem för utdelade vinster, och särskilt att definiera det beskattningsunderlag och den skattesats som skall tillämpas försåvitt det utdelande bolaget och/eller den aktieägare som erhåller utdelningen är skattskyldig för vinsterna i denna medlemsstat.

48 Gemenskapsrätten utgör alltså inte i princip något hinder mot att en medlemsstat undviker kedjebeskattning av utdelning till ett i landet hemmahörande bolag genom

en tillämpning av bestämmelser om undantag från skatteplikt för denna utdelning om den lämnas av ett i landet hemmahörande bolag, medan utdelningar som lämnas av ett i landet ej hemmahörande bolag befrias från kedjebeskattning genom ett avräkningssystem.

49 För att tillämpningen av ett avräkningssystem i en sådan situation skall vara förenlig med gemenskapsrätten krävs för det första att utländska utdelningar inte i den medlemsstaten beskattas med en skattesats som är högre än den skattesats som tillämpas på inhemska utdelningar.

50 Vidare måste denna medlemsstat avstå från att kedjebeskatta utländska utdelningar genom att från den skatt som det utdelningsmottagande, i landet hemmahörande, bolaget skall betala, upp till motsvarande belopp räkna av den skatt som det i landet ej hemmahörande bolag som lämnar utdelningen har erlagt.

51 När beskattningen av den vinst som ligger till grund för den utländska utdelningen är lägre i det utdelande bolagets hemviststat än i den stat där det utdelningsmottagande bolaget har sitt hemvist, måste alltså sistnämnda stat medge en avräkning som totalt sett motsvarar den skatt som det utdelande bolaget erlagt i den medlemsstat där det har sitt hemvist.

52 När å andra sidan beskattningen av denna vinst är högre i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sitt hemvist än i den medlemsstat där det utdelningsmottagande bolaget har sitt hemvist, är sistnämnda stat inte skyldig att medge avräkning med mer än vad det utdelningsmottagande bolaget har att erlägga i bolagsskatt. Nämnda medlemsstat behöver inte återbetala mellanskillnaden, det vill säga det belopp som erlagts i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sitt hemvist och som överstiger den skatt som skall erläggas i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat.

53 Endast den omständigheten att ett avräkningssystem medför ytterligare administrativa åligganden för de skattskyldiga i jämförelse med ett system med undantag från skatteplikt, eftersom det förra systemet förutsätter bevisning om att skatten faktiskt har erlagts i det utdelande bolagets hemviststat, kan i detta sammanhang inte anses utgöra en skillnad i behandling som strider mot etableringsfriheten. Ett fungerande avräkningssystem innebär nämligen automatiskt sådana särskilda administrativa bördor som dem som åvilar i landet hemmahörande bolag vilka erhåller utländsk utdelning.

54 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har likväl påpekat att utdelningar som lämnas inom landet undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt för det utdelningsmottagande bolaget enligt gällande lagstiftning i Förenade kungariket, oberoende av vilken skatt som det utdelande bolaget har erlagt, alltså även när sistnämnda bolag till följd av skattelättnader som det åtnjuter inte betalar någon skatt eller erlägger en bolagsskatt som är lägre än den nominella skattesats som tillämpas i Förenade kungariket.

55 Detta har inte ifrågasatts av Förenade kungarikets regering som dock har hävdat att tillämpningen av olika beskattningsnivåer för utdelande och utdelningsmottagande bolag endast förekommer i fall som närmast har undantagskaraktär och som inte är för handen i målen vid den nationella domstolen.

56 Det ankommer i detta avseende på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida den skattesats som tillämpas är identisk och huruvida de olika beskattningsnivåerna endast förekommer i vissa fall och då på grund av en ändring i beskattningsunderlaget till följd av vissa exceptionella skattelättnader.

57 Härav följer, med avseende på den lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, att tillämpningen av ett system med undantag från skatteplikt för inhemska utdelningar och ett system med avräkning för utländska utdelningar

inte strider mot den princip om etableringsfrihet som stadgas i artikel 43 EG såvida den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska sådana och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets hemviststat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat.

Fri rörlighet för kapital

58 När det för det andra gäller i landet hemmahörande bolag som har erhållit utdelning från ett bolag i vilket de innehar 10 procent eller mer av rösterna, utan att detta innehav ger dem ett betydande inflytande på det bolagets beslut eller ger dem möjlighet att bestämma över verksamheten, konstaterar domstolen att även dessa bolag omfattas av ett system med undantag från skatteplikt i Förenade kungariket när de erhåller inhemsk utdelning medan de lyder under ett avräkningssystem när det är fråga om utländska utdelningar.

59 Enligt sökandena i målen vid den nationella domstolen rör det sig om en skillnad i behandling som avhåller bolag hemmahörande i Förenade kungariket från att investera i bolag hemmahörande i andra medlemsstater och som i avsaknad av objektiv motivering utgör ett åsidosättande av artikel 56 EG angående fri rörlighet för kapital.

60 Domstolen betonar i detta avseende endast att i likhet med vad som sagts i punkterna 47–56 i förevarande dom innebär en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen inte någon diskriminering av bolag som erhåller utländsk utdelning. Slutsatsen i punkt 57 i förevarande dom gäller alltså även i fråga om de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital.

61 Vad slutligen gäller i landet hemmahörande bolag som har erhållit utdelning från bolag i vilka de innehar mindre än 10 procent av rösterna framgår det av den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen att inhemsk utdelning undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan denna skatt påförs utländsk utdelning, vilken endast ger rätt till en skattelättnad för den eventuella källskatt som innehållits på densamma i den medlemsstat där det utdelande bolaget har sitt hemvist.

62 Det skall i detta avseende för det första påpekas att situationen för ett aktieägande bolag som erhåller utländsk utdelning är jämförbar, när det gäller en skattebestämmelse som är avsedd att förhindra eller minska beskattningen av utdelade medel, med situationen för ett aktieägande bolag som erhåller inhemsk utdelning eftersom genererade vinster i båda fallen principiellt kan bli föremål för en kedjebeskattning.

63 Medan det system för undantag från skatteplikt som gäller för ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag eliminerar risken för en kedjebeskattning av utdelad vinst, gäller detta inte för utdelning som lämnas av i landet ej hemmahörande bolag. Om det i hemviststaten för det utdelningsmottagande bolaget i sistnämnda fall medges en skattelättnad för källskatt som innehållits i det utdelande bolagets hemviststat leder denna endast till att den juridiska dubbelbeskattningen för det utdelningsmottagande bolaget undanröjs. Denna skattelättnad medför däremot inte något undanröjande av den kedjebeskattning som sker när utdelad vinst beskattas, först med bolagsskatt som det utdelande bolaget har att erlägga i sin hemviststat och därefter med bolagsskatt som skall erläggas av det utdelningsmottagande bolaget.

64 En sådan skillnad i behandlingen medför att bolag med hemvist i Förenade kungariket avhålls från att investera sitt kapital i bolag hemmahörande i en annan medlemsstat. Skillnaden har dessutom en begränsande verkan för bolag hemmahörande i andra medlemsstater då den hindrar dem från att anskaffa kapital i Förenade kungariket. Eftersom utländska kapitalinkomster i skattehänseende behandlas mindre förmånligt än utdelningar från bolag med hemvist i Förenade

kungariket, blir aktierna i bolag hemmahörande i andra medlemsstater nämligen mindre attraktiva för investerare med hemvist i Förenade kungariket än aktierna i bolag som har sitt säte i denna medlemsstat (se domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkterna 34 och 35, Lenz, punkterna 20 och 21, och Manninen, punkterna 22 och 23).

65 Härav följer att den skillnad i behandling som enligt en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen görs i fråga om utdelning till i landet hemmahörande bolag från i landet ej hemmahörande bolag, i vilka de förra innehar mindre än 10 procent av rösterna, utgör en restriktion av den fria rörligheten för kapital som i princip är förbjuden enligt artikel 56 EG.

66 Enligt Förenade kungarikets regering är det legitimt och proportionerligt att ge dessa i landet hemmahörande bolag en lättnad av bolagsskatten med vad som eventuellt innehållits som källskatt på utdelningen men inte mera. Det finns nämligen praktiska hinder mot att ge ett bolag vars andelsinnehav i det utdelande bolaget understiger 10 procent avräkning med ett belopp motsvarande den skatt som sistnämnda bolag faktiskt har erlagt. I motsats till avräkning som medges för innehållen källskatt förutsätter avräkning för skatt som bolaget faktiskt har erlagt att långa och komplicerade utredningar företas. Enligt nämnda regering är det därför legitimt att fastställa ett tröskelvärde utifrån andelsinnehavets omfattning. Den tio-procentsgräns som Förenade kungariket fastställt är för övrigt mera generös än den gräns på 25 procent som antagits i det modellavtal som Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) utarbetat och i direktiv 90/435, i dess ursprungliga lydelse.

67 Visserligen ankommer det i princip på medlemsstaterna att, när de inför mekanismer för att undvika eller lindra kedjebeskattning av utdelade medel, fastställa vilken kategori av skattskyldiga som skall omfattas av dessa mekanismer och att för detta ändamål införa gränser baserade på de andelar som dessa skattskyldiga innehar i berörda utdelande bolag. Det är endast i fråga om de bolag i medlemsstaterna som äger en andel om minst. 25 procent som det i artikel 4 i direktiv 90/435 jämförd med artikel 3 i det direktivet, i dess vid tidpunkten för

omständigheterna i målen vid den nationella domstolen gällande lydelse, föreskrivs en skyldighet för medlemsstaterna att — för det fall de inte från skatteplikt undantar vinst som ett i landet hemmahörande moderbolag erhåller från ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag — ge detta moderbolag rätt att från sin skatt räkna av inte bara den källskatt som dotterbolagets hemviststat innehållit utan också den del av dotterbolagets skatt som belöper på denna vinst.

68 Även om artikel 4 i direktiv 90/435 alltså inte i fråga om sådana innehav som inte omfattas av direktivet hindrar att en medlemsstat beskattar vinst som ett i landet ej hemmahörande bolag delar ut till ett i landet hemmahörande bolag, utan att det senare bolaget beviljas någon som helst skattelättnad för den bolagsskatt som förstnämnda bolag har erlagt i sin hemviststat, kan en medlemsstat bara utöva denna behörighet när det i dess nationella lagstiftning föreskrivs att den utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag även skall beskattas hos det bolag som tar emot utdelningen utan att det kan få någon lättnad för den bolagsskatt som det utdelande bolaget har erlagt.

69 Endast den omständigheten att det i fråga om sådana innehav ankommer på en medlemsstat att bestämma om och i vilken mån det skall förhindras att utdelade medel kedjebeskattas betyder nämligen inte att medlemsstaten får tillämpa ett system enligt vilket utländsk utdelning behandlas annorlunda än inhemsk sådan.

70 Oavsett om en medlemsstat hursomhelst förfogar över olika system för att förhindra eller minska kedjebeskattningen av utdelad vinst kan för övrigt eventuella svårigheter vid fastställandet av vilken skatt som faktiskt betalats i en annan medlemsstat inte motivera ett sådant hinder för den fria rörligheten för kapital som det som återfinns i den lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 29, och domen i det ovannämnda målet Manninen, punkt 54).

71 Följaktligen strider en sådan skattelagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen mot den princip om fri rörlighet för kapital som stadgas i artikel 56 EG.

72 Svaret på den första frågan blir alltså att artiklarna 43 EG och 56 EG skall tolkas så, att när en medlemsstat har ett system för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som i landet hemmahörande bolag lämnar till i landet hemmahörande personer måste den ge utdelning som i landet ej hemmahörande bolag lämnar till i landet hemmahörande personer en likvärdig behandling.

73 Artiklarna 43 EG och 56 EG utgör inte hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt däremot enligt lagstiftningen skall påföras utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar minst. 10 procent av rösterna, samtidigt som lagstiftningen i sistnämnda fall ger rätt till avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i sin hemviststat, såvida den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska sådana och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets hemviststat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat.

74 Artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar mindre än 10 procent av rösterna bolagsbeskattas enligt samma lagstiftning, utan att det utdelningsmottagande bolaget medges någon avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i sin hemviststat.

*Den andra frågan*

75 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG och/eller artiklarna 4.1 och 6 i direktiv 90/435 skall tolkas så, att de utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag medges ett skattetillgodohavande i förhållande till den ACT som det senare bolaget har erlagt för utdelningen, och enigt vilken det förra bolaget följaktligen kan lämna utdelning till sina egna aktieägare utan att behöva erlägga ACT, medan ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag i motsvarande fall måste betala full ACT.

76 Domstolen konstaterar inledningsvis att när det gäller vinstutdelning till bolag i en medlemsstat från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater är direktiv 90/435 enligt dess artikel 3.1, i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målen vid den nationella domstolen, tillämpligt på moderbolag som innehar en andel som uppgår till minst. 25 procent i dotterbolagens kapital. Som redan påpekats i punkt 38 i förevarande dom innehåller beslutet om hänskjutande inte några närmare uppgifter om vilket slags innehav de övriga bolag som är parter i tvisten vid den hänskjutande domstolen har, och det kan därför inte uteslutas att tvisten även avser innehav som därför inte omfattas av direktivets materiella tillämpningsområde.

77 Dessutom gäller att eftersom pilotmålen vid den nationella domstolen avser lämnade utdelningar som går tillbaka i tiden till det räkenskapsår som avslutades per den 31 december 1973, rör de åtminstone delvis situationer som inte omfattas av det tidsmässiga tillämpningsområdet för direktiv 90/435.

78 För att besvara frågan som ställts måste det därför först undersökas i vilken mån en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen är förenlig med bestämmelserna i fördraget.

Fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital

79 Enligt den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen har ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag rätt till ett skattetillgodohavande motsvarande den del av ACT-beloppet som det senare bolaget har betalat. Detta innebär att förstnämnda bolag kan dela ut medel till sina egna aktieägare och samtidigt, mot den ACT som det självt skall betala på den utdelning det lämnar, kvitta ACT som redan har erlagts av det senare bolaget. Ett i landet hemmahörande bolag som tar emot utländsk utdelning har däremot inte rätt till något sådant skattetillgodohavande och det måste alltså erlägga full ACT när det lämnar utdelning till sina egna aktieägare.

80 Eftersom denna lagstiftning tillämpas på utdelning som lämnas till bolag som äger aktier i det utdelande bolaget, oavsett omfattningen av deras innehav, kan den omfattas av artikel 43 EG om etableringsfrihet lika väl som av artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital.

81 I den mån det rör sig om innehav som ger ett betydande inflytande över de beslut som fattas i berörda bolag och möjlighet att besluta om bolagens verksamhet är det dock fördragets bestämmelser om etableringsfrihet som är tillämpliga. Med hänsyn till omständigheterna i pilotmålen vid den nationella domstolen skall bedömningen av den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen därför inledas med utgångspunkt i artikel 43 EG (se punkt 37 i förevarande dom).

82 Som sökandena i målen vid den nationella domstolen har hävdat måste ett i landet hemmahörande bolag som erhållit utländsk utdelning och som delar ut samma belopp till sina egna aktieägare enligt en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen betala full ACT, medan ett i landet hemmahörande bolag som erhåller inhemsk utdelning och som delar ut ett belopp

motsvarande denna utdelning till sina egna aktieägare får sin ACT-skuld kompenserad av det skattetillgodohavande som det beviljas, och detta bolag behöver alltså inte längre betala någon ACT.

83 För ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag säkerställer detta system att ACT betalas endast en gång när det bolag som erhåller utdelningen i sin tur delar ut vinst till sina egna aktieägare. Det undantag från ACT som på detta sätt beviljas det utdelningsmottagande bolaget överensstämmer med det undantag som bolaget, när det gäller bolagsskatt, åtnjuter för utdelning som det erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag.

84 Domstolen konstaterar att det uppstår en likviditetsfördel för den som slipper erlägga ACT eftersom det berörda bolaget får behålla medel som det annars skulle ha fått lägga ut i form av ACT fram till dess att bolagsskatten skall betalas (domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 44).

85 Enligt Förenade kungarikets regering innebär denna skillnad i behandling inte någon diskriminering som är förbjuden enligt gemenskapsrätten eftersom den inte bygger på en distinktion mellan inhemsk respektive utländsk utdelning utan på en åtskillnad mellan utdelning på vilken ACT har betalats och utdelning som inte belastats med någon sådan skatt. Syftet med det skattetillgodohavande som beviljas ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag är att undvika ekonomisk dubbelbeskattning i fråga om ACT. När det gäller ett bolag som erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag finns däremot inte någon risk för ekonomisk dubbelbeskattning i fråga om ACT, eftersom sistnämnda bolag inte har erlagt någon sådan skatt.

86 Även om det stämmer att omfattningen av den ACT som ett i landet hemmahörande bolag skall betala på utdelning som det lämnar till sina egna aktieägare bestäms, enligt den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den

nationella domstolen, av huruvida detta bolag har erhållit utdelning eller ej från ett bolag som redan har erlagt ACT, leder denna metod i praktiken ändock till att ett bolag som erhåller utländsk utdelning behandlas mindre förmånligt än ett bolag som tar emot inhemsk sådan. Vid en senare utdelning måste nämligen förstnämnda bolag erlägga full ACT medan det senare bolaget endast erlägger ACT på sådan utdelning till de egna aktieägarna som överstiger den utdelning som det bolaget självt har erhållit.

87 I motsats till vad Förenade kungarikets regering har hävdat befinner sig nämligen ett bolag som erhåller utländsk utdelning i en situation som, när det gäller det undvikande av kedjebeskattning som avses med den lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen, är jämförbar med situationen för ett bolag som erhåller inhemsk utdelning, även om endast det senare bolaget erhåller utdelning på vilken ACT har betalats.

88 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 65–68 i sitt förslag till avgörande är nämligen den ACT som ett bolag med hemvist i Förenade kungariket skall betala inget annat än en förskottsbetalning av bolagsskatten, även om den påförs när utdelning lämnas och beräknas på denna utdelning. Den ACT som betalas vid en utdelning får i princip kvittas mot den bolagsskatt som ett bolag har att betala på sin vinst under det räkenskapsår som är i fråga. Som domstolen konstaterade när den prövade det system för koncernbeskattning som föreskrevs i samma i Förenade kungariket gällande skattelagstiftning, skall den del av bolagsskatten som ett i landet hemmahörande bolag inte behöver betala i förskott enligt nämnda system när det lämnar utdelning till sitt moderbolag i princip betalas när den bolagsskatt som förstnämnda bolag skall erlägga förfaller till betalning (se domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 53).

89 När det gäller bolag som på grund av att de har sitt säte utanför Förenade kungariket inte behöver erlägga ACT när de lämnar utdelning till ett i landet hemmahörande bolag, konstaterar domstolen att även dessa är skattskyldiga för bolagsskatt, i sina hemviststater.

90 Att ett i landet ej hemmahörande bolag inte påförs ACT när det lämnar utdelning till ett i landet hemmahörande bolag kan i detta sammanhang inte åberopas för att inte ge det senare bolaget en möjlighet att minska det ACT-belopp som det har att betala när det därefter lämnar utdelning. Att ett sådant i landet ej hemmahörande bolag inte är skattskyldigt för ACT beror nämligen på att det skall betala bolagsskatt, inte i Förenade kungariket utan i sin hemviststat. Det är dock inte möjligt att kräva att ett bolag i förväg skall betala en skatt som det aldrig kommer att påföras (se, för ett liknande resonemang, domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkterna 55 och 56).

91 Eftersom både de i landet hemmahörande bolag som lämnar utdelning till andra i landet hemmahörande bolag och de i landet ej hemmahörande bolag som lämnar sådan utdelning skall erlägga bolagsskatt i sina hemviststater, kan inte en nationell lagstiftning som är avsedd att förhindra kedjebeskattning av utdelade medel endast i det fallet när ett bolag erhåller utdelning från andra i landet hemmahörande bolag, medan bolag som erhåller utdelning från i landet ej hemmahörande bolag utsätts för en nackdel i likviditetshänseende, förklaras av att det föreligger en relevant skillnad mellan situationerna.

92 Det går inte att i likhet med Förenade kungarikets regering hävda att denna skillnad i behandling i realiteten inte existerar, eftersom ett bolag med hemvist utanför Förenade kungariket som har lämnat utdelning utan att behöva erlägga ACT kan dela ut större belopp till sina aktieägare. Med ett sådant argument bortser man nämligen från att ett sådant bolag även skall betala bolagsskatt i sin hemviststat enligt de bestämmelser och skattesatser som gäller där.

93 Skillnaden i behandling kan inte heller motiveras med att det inre sammanhanget i det i Förenade kungariket gällande skattesystemet måste upprätthållas på grund av att det finns ett direkt samband mellan den skattefördel som beviljas i form av det skattetillgodohavande som beviljas ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag och den däremot svarande

skatteskulden i form av ACT som det senare bolaget har betalat i samband med utdelningen. Kravet på att det skall föreligga ett sådant direkt samband borde nämligen leda just till att samma skattefördel även beviljas bolag som erhåller utdelning från i landet ej hemmahörande bolag då ju även de senare bolagen har att betala bolagsskatt i sina hemviststater på den utdelning de lämnar.

94 Härav följer att artikel 43 EG utgör hinder för en nationell lagstiftning som låter ett i landet hemmahörande bolag som har erhållit utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag att mot den ACT som det har att betala kvitta den ACT som det senare bolaget har erlagt, medan det för ett i landet hemmahörande bolag som har erhållit utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag inte är tillåtet att kvitta den bolagsskatt som sistnämnda bolag har att betala i sin hemviststat.

95 Då det inte kan uteslutas att tvisten vid den nationella domstolen också berör i landet hemmahörande bolag som har erhållit utdelning på grundval av ett innehav som inte ger dem ett betydande inflytande över det utdelande bolagets beslut eller möjlighet att bestämma över det bolagets verksamhet, måste åtgärden även prövas mot artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital.

96 Domstolen erinrar i detta avseende om att i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning behandlas annorlunda genom att de utsätts för en nackdel i likviditetshänseende, och detta på ett sätt som inte kan motiveras av att det föreligger en relevant skillnad mellan här aktuella situationer.

97 En sådan skillnad i behandling leder till att bolag med hemvist i Förenade kungariket avhålls från att investera sitt kapital i ett bolag som är beläget i någon annan av medlemsstaterna, och den inverkar också restriktivt på bolag i andra medlemsstater eftersom den utgör ett hinder för dem att anskaffa kapital i förstnämnda medlemsstat.

98 De skäl som Förenade kungarikets regering har åberopat för att motivera detta hinder för kapitalets fria rörlighet är identiska med de skäl som redan underkänts i samband med den prövning som skett i förhållande till etableringsfriheten av den nationella åtgärd som är i fråga vid den nationella domstolen, och domstolen finner därför att artikel 56 EG skall tolkas så, att även den utgör hinder mot en sådan åtgärd.

Direktiv 90/435

99 Enligt sökandena i målen vid den nationella domstolen strider de nationella skattebestämmelser som avses i den andra tolkningsfrågan även mot artiklarna 4.1 och 6 i direktiv 90/435.

100 Enligt sökandena i målen vid den nationella domstolen har artikel 4.1 i direktivet åsidosatts genom att ett i landet hemmahörande moderbolag som erhåller utländsk utdelning i motsats till ett i landet hemmahörande moderbolag som erhåller inhemsk utdelning måste betala full ACT när det lämnar utdelning till sina egna aktieägare utan att därvid få någon skattelättnad för den utländska bolagsskatt som dotterbolaget erlagt på lämnad utdelning.

101 Vidare anser de att den ACT som skall betalas på utländsk utdelning utgör en otillåten källskatt enligt artikel 6 i direktiv 90/435 som inte heller den kan tillåtas med stöd av artikel 7 i det direktivet.

102 Domstolen erinrar i detta avseende om att en medlemsstat som inte från skatteplikt undantar vinst som ett i landet hemmahörande moderbolag erhåller från ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag enligt artikel 4.1 i direktiv 90/435

måste ge detta moderbolag rätt att från den skatt som det har att betala avräkna den skatt för dotterbolaget som belöper på denna vinst och, i förekommande fall, även den källskatt som innehållits av den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist, upp till beloppet för den motsvarande nationella skatt som skall betalas.

103 Som framgår bland annat av tredje skälet i nämnda direktiv är syftet med detta direktiv att genom införandet av ett gemensamt skattesystem eliminera alla nackdelar för samverkan mellan bolag från olika medlemsstater i jämförelse med samverkan mellan bolag i samma medlemsstat och att på det sättet underlätta grupperingar på gemenskapsnivå (dom av den 17 oktober 1996 i de förenade målen C-283/94, C-291/94 och C-292/94, Denkavit m.fl., REG 1996, s. I-5063, punkt 22, och av den 4 oktober 2001 i mål C-294/99, Athinaïki Zythopoïa, REG 2001, s. I-6797, punkt 25).

104 När det gäller den skyldighet som medlemsstaterna har enligt artikel 4.1 i direktiv 90/435 att från den skatt som ett i landet hemmahörande moderbolag har att erlägga på lämnad utdelning medge avräkning för den skatt som det i landet ej hemmahörande dotterbolaget har betalat i den medlemsstat där det har sitt hemvist, kan ändamålet med denna bestämmelse — som är att förhindra kedjebeskattning av utdelade medel — bara uppnås om skattesystemet i förstnämnda medlemsstat säkerställer att det berörda moderbolaget får räkna av hela den skatt som dess dotterbolag har erlagt i utlandet på utdelad vinst från det belopp som moderbolaget har att erlägga i form av bolagsskatt i den medlemsstaten.

105 I motsats till vad sökandena i målen vid den nationella domstolen har hävdat föreskrivs i denna bestämmelse dock inte någon skyldighet för en medlemsstat, som tillämpar ett system med förskottsbetalning av bolagsskatt som ett i landet hemmahörande moderbolag har att betala när det i sin tur delar ut medel som det erhållit i utdelning från ett i landet ej hemmahörande dotterbolag, att säkerställa att det belopp som skall betalas i förskott alltid måste fastställas utifrån den bolagsskatt som dotterbolaget har erlagt i sin hemviststat.

106 Domstolen påpekar vidare att de nationella bestämmelser som är i fråga, i motsats till vad sökandena har hävdat, inte omfattas av det förbud i artikel 6 i direktiv 90/435 som innebär att medlemsstaterna inte får innehålla någon källskatt på den vinst som ett i landet hemmahörande moderbolag tar emot från sitt i landet ej hemmahörande dotterbolag.

107 Domstolen erinrar i detta avseende om att det i direktivets sammanhang inte görs någon begränsning av begreppet källskatt så att det avser endast vissa precisa nationella skatter. Det ankommer vidare på domstolen att på grundval av pålagans objektiva kännetecken — och utan hänsyn till hur pålagan betecknats i nationell rätt — fastställa huruvida det i gemenskapsrättsligt hänseende rör sig om en skatt (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Athinaïki Zythopoïïa, punkterna 26 och 27, och dom av den 25 september 2003 i mål C-58/01, Océ van der Grinten, REG 2003, s. I-9809, punkt 46).

108 När det gäller det i artikel 5 i direktiv 90/435 föreskrivna förbudet för medlemsstaterna att innehålla källskatt på vinst som ett i landet hemmahörande dotterbolag delar ut till sitt moderbolag med hemvist i en annan medlemsstat, har domstolen redan slagit fast att all inkomstskatt som tas ut i den stat där vinstutdelningen sker och som påförs till följd av betalning av utdelning eller av varje annan inkomst från värdepapper, när beskattningsunderlaget utgörs av inkomsten från dessa värdepapper och det är innehavaren av dessa värdepapper som är skattskyldig, utgör en källskatt på vinstutdelning (dom av den 8 juni 2000 i mål C-375/98, Epson Europe, REG 2000, s. I-4243, punkt 23, samt domarna i de ovannämnda målen Athinaïki Zythopoïïa, punkterna 28 och 29, och Océ van der Grinten, punkt 47).

109 Begreppet källskatt skall tolkas på samma sätt när det gäller artikel 6 i direktiv 90/435. All skatt på inkomst som ett moderbolag erhåller från ett dotterbolag i en annan medlemsstat och som påförs på grund av att utdelning lämnas eller av att någon annan inkomst erhålls på värdepapper, utgör alltså en källskatt i den mening som avses i den artikeln när underlaget för denna skatt består av inkomsten från dessa värdepapper och det är den skattskyldige som innehar dem.

110 Som Förenade kungarikets regering har betonat har ett i landet hemmahörande bolag att erlägga ACT när det lämnar utdelning till sina egna aktieägare. Den utlösande faktorn för den ACT som ett bolag som erhåller utländsk utdelning måste betala utgörs alltså inte av att denna utdelning tas emot utan av att utdelning lämnas till de egna aktieägarna.

111 Av detta följer att den ACT som ett bolag som erhåller utländsk utdelning måste betala vid en senare utdelning inte omfattas av förbudet mot källskatt i artikel 6 i direktiv 90/435.

112 Domstolen besvarar således den andra frågan med att artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning, enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag mot den bolagsskatt det har att erlägga i förskott får kvitta den bolagsskatt som det senare bolaget har fått erlägga i förskott medan det, när det gäller i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag, inte medges någon sådan kvittning för den motsvarande skatt som sistnämnda bolag har erlagt i sin hemviststat på vinstutdelning.

*Den tredje frågan*

113 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG och/eller artiklarna 4.1 och 6 i direktiv 90/435 skall tolkas så, att de utgör hinder för en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målen vid den nationella domstolen och

— i vilken det föreskrivs att alla skattelättnader som ett i landet hemmahörande bolag som har erhållit utländsk utdelning åtnjuter i fråga om skatt som erlagts i utlandet skall reducera den bolagsskatt mot vilken bolaget får kvitta ACT som skall betalas, och

— enligt vilken det inte är tillåtet för ett i landet hemmahörande bolag att överföra den ACT som betalats, och som inte får kvittas mot den bolagsskatt som skall erläggas för det givna räkenskapsåret eller tidigare eller senare räkenskapsår, till i landet ej hemmahörande dotterbolag så att dessa kan kvitta nämnda ACT mot den bolagsskatt som de har att erlägga.

114 Med denna fråga uppmärksammas vissa problem som aktualiseras för ett i landet hemmahörande bolag, som har i landet ej hemmahörande dotterbolag och/eller som erhåller utländsk utdelning, när det gäller kvittning — mot den bolagsskatt som skall erläggas — av den ACT som detta i landet hemmahörande bolag har att betala vid utdelning till dess egna aktieägare.

115 Domstolen påpekar inledningsvis att när det gäller den ställda frågans andra del har diskussionen vid domstolen begränsat sig till det faktum att det är omöjligt för ett i landet hemmahörande bolag att överföra en överskjutande ACT till i landet ej hemmahörande dotterbolag för att dessa skall kunna kvitta denna mot den bolagsskatt, som de har att erlägga i Förenade kungariket för verksamhet som bedrivs i den medlemsstaten.

116 Domstolen finner av de skäl som redovisats i punkterna 76–78 i förevarande dom att svaret på den ställda frågan först fordrar en prövning av huruvida den lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen strider mot bestämmelserna i fördraget.

117 Enligt domstolens uppfattning kan de nationella bestämmelser som avses i den tredje tolkningsfrågan omfattas av såväl artikel 43 EG om etableringsfrihet som av artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital. När det gäller sådana skattelättnader som ges i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning och som avser den skatt som erlagts i utlandet, visar den analys av den nationella lagstiftning som

är i fråga i målen vid den nationella domstolen, som gjordes vid besvarandet av den första tolkningsfrågan, att det rör sig om olika skattelättnader beroende på omfattningen av dessa bolags andelsinnehav.

118 När det gäller den andra aspekten av den ifrågavarande nationella lagstiftningen rör denna endast bolagskoncerner, varför den snarare omfattas av artikel 43 EG än av artikel 56 EG.

119 Enligt sökandena i målen vid den nationella domstolen strider den ifrågavarande lagstiftningen mot artiklarna 43 EG och 56 EG, eftersom den begränsar möjligheterna för ett bolag med inkomster från utlandet och/eller som ingår i en koncern som omfattar i landet ej hemmahörande bolag att kvitta ACT som överstiger vad som skall erläggas i bolagsskatt i Förenade kungariket. Denna lagstiftning leder enligt sökandena till uppenbara skillnader i behandling vad avser kvittning och överlåtelse av ACT och dessa skillnader är till nackdel för i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning och/eller som har i landet ej hemmahörande dotterbolag. Sådana skillnader är enligt sökandena varken lämpade eller nödvändiga för ändamålet att undvika ekonomisk dubbelbeskattning av lämnade utdelningar.

120 Man får inte glömma att all den för utländsk skatt medgivna lättnaden av den bolagsskatt som skall erläggas av ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning — oavsett om denna utländska skatt utgörs av en källskatt som innehållits på denna utdelning eller av den bolagsskatt som det i landet ej hemmahörande bolaget har erlagt på underliggande vinst — oundvikligen minskar det belopp som det i landet hemmahörande bolaget har att erlägga i bolagsskatt, från vilken detta senare bolag får kvitta ACT som betalas när utdelning senare lämnas till de egna aktieägarna.

121 Domstolen erinrar i detta avseende om att det, när det gäller den ACT som skall betalas av ett bolag som erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag, när detta förstanämnda bolag lämnar utdelning till sina egna aktieägare, av det ovan

anförda framgår att artiklarna 43 EG och 56 EG under alla förhållanden utgör hinder för all diskriminering vid ACT-beskattningen mellan bolag som erhåller inhemsk utdelning och bolag som erhåller utländsk utdelning (se punkt 112 i förevarande dom).

122 Det kan visserligen inte uteslutas att ett bolag som erhåller betydande utländsk utdelning även utan någon sådan diskriminering kan få betala ACT som beloppsmässigt överstiger bolagets skatteskuld avseende bolagsskatt, och som alltså kan leda till en överskjutande ACT. En sådan situation följer dock direkt av tillämpningen av en nationell bestämmelse som är avsedd att förhindra eller minska beskattningen av vinst som lämnas i form av utdelning.

123 En sådan bestämmelse kan inom ramen för en mekanism som antagits för att förhindra eller minska kedjebeskattningen av utdelad vinst anses strida mot fördragets bestämmelser om fri rörlighet endast om den innebär att utdelningen från bolag i utlandet behandlas mindre förmånligt än utdelning som lämnas av i landet hemmahörande bolag och när det är fråga om situationer som är objektivt jämförbara, samtidigt som skillnaden i behandling inte kan motiveras av tvingande skäl till allmänintresset.

124 Det framgår inte av handlingarna i målet att det faktum att den skattelättnad som bolag som erhåller utländsk utdelning beviljas för den skatt som erlagts i utlandet minskar den bolagsskatt som skall betalas i Förenade kungariket ensamt kan medföra att nämnda utdelning behandlas mindre förmånligt än inhemsk utdelning. Som Förenade kungarikets regering har gjort gällande kan sådan överskjutande ACT nämligen kvarstå även när ett bolag erhåller inhemsk utdelning, och detta varje gång som det ACT-belopp som bolaget har betalat överstiger dess skuld avseende bolagsskatt, särskilt när ett sådant bolag åtnjuter undantag från skatteplikt eller lättnader som har minskat dess bolagsskatteskuld.

125 Den omständigheten att ett bolag som erhåller utländsk utdelning och som åtnjuter en lättnad för den utländska skatten får en minskning av den bolagsskatt från vilken överskjutande ACT får kvittas medför en diskriminering av ett sådant bolag i förhållande till ett bolag som erhåller inhemsk utdelning bara om förstnämnda bolag inte i realiteten har samma möjligheter som sistnämnda bolag att kvitta överskjutande ACT mot den bolagsskatt som det har att erlägga.

126 Beskrivningen av den i målen vid den nationella domstolen ifrågavarande nationella lagstiftningen utvisar dock inte i detta avseende att ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning behandlas på annat sätt än ett i landet hemmahörande bolag som erhåller inhemsk utdelning.

127 Härav följer att fördragets bestämmelser om etableringsfrihet inte utgör hinder för en nationell bestämmelse, enligt vilken all den skattelättnad som ett i landet hemmahörande bolag som har erhållit utländsk utdelning erbjuds för skatt som erlagts i utlandet skall minska den bolagsskatt mot vilken bolaget får kvitta ACT.

128 Då en sådan åtgärd inte innebär någon diskriminering av bolag som erhåller utländsk utdelning gäller den i föregående punkt redovisade slutsatsen även bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital.

129 När det gäller den andra aspekt på den nationella lagstiftning som aktualiserats genom den tredje tolkningsfrågan betonar domstolen, i likhet med den hänskjutande domstolen, att även om ett i landet hemmahörande bolag kan föra över den ACT som det inte självt har kunnat kvitta mot det belopp som skall erläggas i bolagsskatt för ett visst räkenskapsår eller för tidigare eller senare räkenskapsår till sina i landet

hemmahörande dotterbolag, vilka i sin tur kan kvitta nämnda ACT mot de belopp som de har att erlägga i bolagsskatt, är det däremot omöjligt för ett i landet hemmahörande bolag att föra över överskjutande ACT till i landet ej hemmahörande koncernbolag för att dessa skall kunna kvitta nämnda ACT mot den bolagsskatt de har att erlägga i Förenade kungariket.

130 Enligt Förenade kungarikets regering kan inte ett i landet hemmahörande bolag åberopa den omständigheten att det är omöjligt för dess i landet ej hemmahörande dotterbolag att kvitta överskjutande ACT mot den bolagsskatt som de har att erlägga, eftersom detta i landet hemmahörande bolag ju inte självt förfördelas.

131 Domstolen erinrar emellertid om att bestämmelserna om etableringsfrihet innebär ett förbud för ursprungsstaten att hindra en av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (se, bland annat, dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21, samt domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 31, och Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, punkt 42).

132 Den möjlighet som föreskrivs i den ifrågavarande nationella lagstiftningen för en koncern att föra över ett visst skattebelopp, som ett bolag i koncernen inte kan kvitta mot den bolagsskatt som det har att erlägga i Förenade kungariket, till ett annat bolag i koncernen så att detta bolag kan kvitta skatten mot den bolagsskatt som det har att erlägga i denna medlemsstat utgör en skattefördel för berörda bolag. Att utesluta i landet ej hemmahörande bolag i nämnda koncern från denna fördel kan innebära ett hinder för de i landet hemmahörande koncernbolagen att utöva sin etableringsfrihet då de kan avhållas från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater (se, för ett liknande resonemang, i fråga om koncernavdrag för förluster som i landet ej hemmahörande dotterbolag redovisat, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkterna 32 och 33).

133 Som sökandena i målen vid den nationella domstolen och Europeiska gemenskapernas kommission har hävdat utgör alltså den omständigheten att ett i landet hemmahörande bolag inte kan föra över överskjutande ACT till i landet ej hemmahörande dotterbolag som är skattskyldiga för bolagsskatt i Förenade kungariket en inskränkning av etableringsfriheten. Varken i beslutet om hänskjutande eller i Förenade kungarikets yttranden åberopas dock något legitimt objektivt ändamål som är förenligt med fördraget och som skulle kunna motivera en sådan inskränkning.

134 Av det ovan anförda följer att artikel 43 EG utgör hinder för en nationell åtgärd enligt vilken det inte är tillåtet för ett i landet hemmahörande bolag att föra över överskjutande ACT till sina dotterbolag, även om dessa är skattskyldiga för bolagsskatt i den berörda medlemsstaten.

135 Slutligen har sökandena i målen vid den nationella domstolen hävdat att dessa aspekter av den nationella lagstiftningen leder till att ett i landet hemmahörande moderbolag är skyldigt att betala ett överskjutande ACT-belopp, och att de därför också är oförenliga med artiklarna 4.1 och 6 i direktiv 90/435.

136 Som framgår av punkterna 106–111 i förevarande dom omfattar inte artikel 6 i detta direktiv de relevanta aspekterna av den nationella lagstiftning som är i fråga i målen vid den nationella domstolen.

137 Vad beträffar artikel 4.1 i direktiv 90/435 konstaterar domstolen endast att även om denna bestämmelse medför en skyldighet för en medlemsstat att se till att ett moderbolag som erhåller utdelning från ett i en annan medlemsstat hemmahörande dotterbolag från den bolagsskatt som moderbolaget har att erlägga i förstnämnda medlemsstat får avräkna hela den skatt som dotterbolaget har erlagt i utlandet på den vinst som delats ut (se punkt 104 i förevarande dom), följer för den skull inte någon skyldighet för denna stat att i ett sådant fall tillse att den skattelättnad som beviljas detta moderbolag för den utländska skatten inte minskar det belopp mot

vilket det kan kvitta den del av den bolagsskatt som betalats i förskott i samband med en utdelning till moderbolagets egna aktieägare, och inte heller att utsträcka möjligheten för det bolaget att till sina i landet ej hemmahörande dotterbolag, vilka är skattskyldiga för bolagsskatt i den staten, överföra det belopp avseende skatt som betalats i förskott och som det inte kan kvitta mot sin skatteskuld.

138 Den tredje frågan skall alltså besvaras så, att artiklarna 43 EG och 56 EG inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken all lättnad för i utlandet erlagd skatt som medges ett i landet hemmahörande bolag som har erhållit utländsk utdelning skall minska den bolagsskatt mot vilken bolaget får kvitta den bolagsskatt som erlagts i förskott.

139 Artikel 43 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att ett i landet hemmahörande bolag till sina i landet hemmahörande dotterbolag får föra över det i förskott erlagda skattebelopp som inte kan kvittas mot den bolagsskatt som förstnämnda bolag har att erlägga för ett visst räkenskapsår eller för tidigare eller senare räkenskapsår för att dessa dotterbolag skall kunna kvitta detta mot den bolagsskatt som de har att erlägga, men enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag inte får föra över ett sådant belopp till i landet ej hemmahörande dotterbolag för det fall de är skattskyldiga i denna medlemsstat för den vinst som de redovisar där.

*Den fjärde frågan*

140 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fjärde fråga för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 56 EG samt artiklarna 4.1 och 6 i direktiv 90/435 utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i förevarande mål, enligt vilken i landet hemmahörande bolag, som erhåller utländsk utdelning, kan välja att omfattas av ett system där de kan återfå ACT som betalats i samband med en

påföljande utdelning till de egna aktieägarna samtidigt som de enligt nämnda lagstiftning är skyldiga att erlägga nämnda ACT och därefter begära återbetalning av densamma, medan deras aktieägare enligt denna lagstiftning inte har någon rätt till ett skattetillgodohavande, vilket däremot skulle ha varit fallet om de i landet hemmahörande bolagen hade lämnat utdelning baserad på inhemsk utdelning.

141 Beträffande bestämmelserna i direktiv 90/435 kan tillämpningen av dem på det av den hänskjutande domstolen angivna problemet helt avfärdas. Som preciserats i punkt 137 i förevarande dom styr nämligen inte artikel 4.1 i detta direktiv de sätt på vilka en skyldighet att betala bolagsskatten i förskott kan åläggas. Genom att det i denna bestämmelse föreskrivs regler för undvikande av kedjebeskattning av utdelning som ett i landet hemmahörande moderbolag lämnat till ett i landet ej hemmahörande dotterbolag, är den inte tillämplig på det fall där aktieägarna utgörs av fysiska personer. Domstolen erinrar vidare om att ACT inte utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 6 i nämnda direktiv (se punkt 111 i förevarande dom).

142 När det gäller fördragets bestämmelser om fri rörlighet påpekar domstolen att den ifrågavarande lagstiftningen är tillämplig på utdelning som lämnas till i landet hemmahörande bolag oberoende av omfattningen av deras innehav, och att lagstiftningen därför kan omfattas av såväl artikel 43 EG om etableringsfrihet som av artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital.

143 Med hänsyn till omständigheterna i målen vid den nationella domstolen (se punkt 37 i förevarande dom) skall prövningen av den nationella lagstiftningen först göras utifrån artikel 43 EG).

144 Som generaladvokaten påpekade i punkt 94 i sitt förslag till avgörande har den hänskjutande domstolen genom denna fråga bett domstolen pröva lagenligheten av det FID-system som infördes i Förenade kungariket från och med den 1 juli 1994.

Enligt detta system kan i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning återfå överskjutande ACT, det vill säga den ACT som inte kan kvittas mot den bolagsskatt som skall erläggas.

145 Domstolen konstaterar dock att den skattemässiga behandlingen av i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning och som väljer att utnyttja FID-systemet i två hänseenden förblir mindre förmånlig än det system som tillämpas på i landet hemmahörande bolag som erhåller inhemsk utdelning.

146 När det för det första gäller möjligheten att återfå överskjutande ACT framgår det av beslutet om hänskjutande att medan ACT skall erläggas inom fjorton dagar efter det kvartal under vilket det berörda bolaget lämnar utdelning till sina aktieägare, blir överskjutande ACT inte återbetalningsbar förrän vid den tidpunkt då bolagsskatten skall erläggas, det vill säga nio månader efter räkenskapsårets utgång. Beroende på när bolaget lämnar utdelningen måste alltså detta vänta mellan åtta och en halv och sjutton och en halv månader för att få erlagd ACT återbetald.

147 Som sökandena i målen vid den nationella domstolen har hävdat utsätts i landet hemmahörande bolag som väljer att omfattas av ett sådant system på grund av att de har erhållit utländsk utdelning följaktligen för en likviditetsmässig nackdel som inte finns för i landet hemmahörande bolag som erhåller inhemsk utdelning. I sistnämnda fall gäller nämligen att då ju det i landet hemmahörande bolag som lämnar utdelning redan har erlagt ACT på utdelad vinst, beviljas det i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelningen ett skattetillgodohavande vilket möjliggör för sistnämnda bolag att dela ut motsvarande belopp till sina egna aktieägare utan någon skyldighet att erlägga ACT.

148 För det andra har den aktieägare som erhåller utdelning från ett i landet hemmahörande bolag baserad på utländsk utdelning som FID-klassificerats inte

rätt till något skattetillgodohavande utan anses ha erhållit en inkomst som har beskattats med den lägsta skattesatsen för det ifrågavarande beskattningsåret. Då något skattetillgodohavande inte existerar har en sådan aktieägare inte någon rätt till återbetalning när denne inte har att betala någon inkomstskatt eller när den inkomstskatt som skall erläggas understiger den skatt som påförts utdelningen efter den lägsta skattesatsen.

149 Som sökandena i målen vid den nationella domstolen har anfört leder detta till att ett bolag som har valt att omfattas av FID-systemet höjer utdelningen om det önskar säkerställa att avkastningen till aktieägarna motsvarar den avkastning som härrör från inhemska utdelningar.

150 Enligt Förenade kungarikets regering medför inte dessa skillnader i behandling någon inskränkning av etableringsfriheten.

151 När det gäller skyldigheten för ett bolag som valt att omfattas av FID-systemet att erlägga ACT i väntan på en senare återbetalning, har nämnda regering upprepat sin argumentation enligt vilken situationen för ett bolag som erhåller utländsk utdelning inte är jämförbar med situationen för ett bolag som erhåller inhemsk utdelning, då nämligen skyldigheten för förstnämnda bolag att erlägga ACT vid en påföljande utdelning förklaras av att det i motsats till det senare bolaget erhåller utdelning på vilken ingen ACT erlagts. Om ett bolag som erhåller utländsk utdelning och som väljer att omfattas av FID-systemet i detta annorlunda sammanhang medges rätt till återbetalning av redan erlagd ACT kan denna behandling aldrig utgöra en diskriminering.

152 I ett system med betalning i förskott av den bolagsskatt som skall erläggas av det bolag som erhåller utdelningen fastställs det belopp som skall erläggas utifrån den skatt som belöper på utdelad vinst, och som erlagts av ett i landet hemmahörande bolag som lämnar utdelning, men däremot inte utifrån den skatt som erlagts i

utlandet av ett i landet ej hemmahörande bolag som lämnar utdelning. Eftersom den vinst som delas ut av ett bolag är bolagsskattepliktig i det bolagets hemviststat innebär ett sådant system, såsom angetts i punkterna 87–91 i förevarande dom, icke desto mindre att det bolag som erhåller utländsk utdelning behandlas mindre förmånligt än ett bolag som erhåller inhemsk utdelning, trots att förstnämnda bolag befinner sig i en situation som är jämförbar med situationen för det senare bolaget.

153 Även om situationen för det förstnämnda bolaget visserligen förbättras av att den förskotterade skatt som inte får kvittas mot det belopp som skall erläggas i bolagsskatt kan betalas tillbaka, befinner sig ett sådant bolag ändock i en situation som är sämre än den som gäller för bolag som erhåller inhemsk utdelning. Förstnämnda bolag utsätts nämligen för en likviditetsmässig nackdel.

154 En sådan skillnad i behandling medför att det blir mindre lockande att äga andelar i bolag som inte har sitt hemvist i landet än i bolag som har sitt hemvist där, och den utgör därför ett åsidosättande av etableringsfriheten om den inte kan motiveras av objektiva skäl.

155 I motsats till vad Förenade kungarikets regering har hävdat kan den likviditetsmässiga nackdelen för de bolag som har valt att omfattas av FID-systemet inte motiveras av praktiska skyldigheter kopplade till det faktum att en medlemsstat kan behöva ett visst tidsutrymme för att vid beskattningen av nämnda utdelning kunna ta hänsyn till alla de skatter som påförts utdelningen, såväl inom som utom statens gränser.

156 Det stämmer nämligen att en medlemsstat behöver viss tid för att vid fastställandet av den slutliga bolagsskatten kunna beakta samtliga skatter som påförts den utdelade vinsten. Detta skulle emellertid inte rättfärdiga det faktum att en medlemsstat i fall av inhemsk utdelning är benägen att vid fastställandet av det ACT-belopp som det utdelande bolaget har att erlägga beakta den del av ACT-

beloppet som erlagts av det i landet hemmahörande bolaget från vilket nämnda utdelande bolag självt har erhållit utdelning, och detta vid en tidpunkt då det belopp som detta andra i landet hemmahörande bolag slutligen har att betala i bolagsskatt inte ens har kunnat fastställas, medan denna stat när det gäller utländsk utdelning fastställer det ACT-belopp som skall erläggas utan någon möjlighet för det i landet hemmahörande bolag som lämnar utdelning till de egna aktieägarna att från detta belopp avräkna den skatt som påförs den vinst som ett i landet ej hemmahörande bolag delar ut till detsamma.

157 Om det visade sig att det av praktiska skäl inte gick att via systemet med förskottsbetalning av bolagsskatten säkerställa att den skatt som erlagts på utdelad vinst beaktades annat än för inhemsk utdelning, skulle det ankomma på den berörda medlemsstaten att ändra sin bolagsskattelagstiftning så, att denna ojämlika behandling upphörde.

158 När det gäller den omständigheten att det i FID-systemet inte föreskrivs något skattetillgodohavande för aktieägaren har Förenade kungarikets regering gjort gällande att ett sådant skattetillgodohavande endast beviljas för en aktieägare som erhåller utdelning, när det föreligger en ekonomisk dubbelbeskattning av utdelad vinst som måste förhindras eller minskas. Detta är inte fallet i fråga om FID-systemet eftersom någon ACT aldrig har erlagts för de utländska utdelningarna och den ACT som det i landet hemmahörande bolag som tagit emot nämnda utdelningar måste erlägga när det lämnar utdelning till sina aktieägare därefter återbetalas.

159 Denna argumentation bygger emellertid på samma felaktiga premiss att risk för ekonomisk dubbelbeskattning endast föreligger i fall av utdelning från ett i landet hemmahörande bolag som är skyldigt att erlägga ACT på utdelning som det lämnar, medan denna risk i själva verket föreligger även vid utdelning som lämnas av ett i landet ej hemmahörande bolag vars vinster likaså är bolagsskattepliktiga i dess hemviststat enligt de skattesatser och bestämmelser som är tillämpliga där.

160 Av samma skäl kan inte Förenade kungarikets regering åberopa det faktum att ett i landet ej hemmahörande bolag inte är skattskyldigt för ACT och att det därmed kan lämna högre utdelning till sina aktieägare för att ifrågasätta uppfattningen att den skattemässiga behandlingen av utdelning som erhålls från det i landet ej hemmahörande bolaget är mindre förmånlig.

161 Domstolen avfärdar också argumentet att de skillnader i behandlingen av utländsk vinstutdelning som tillämpas inom FID-systemet inte utgör någon inskränkning av etableringsfriheten eftersom detta system är valfritt.

162 Som sökandena i målen vid den nationella domstolen har hävdat strider nämligen en nationell lagstiftning som inskränker den fria rörligheten mot gemenskapslagstiftningen oberoende av om det är valfritt eller ej att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde.

163 När det slutligen rör sig om Förenade kungarikets argument att de ifrågavarande inskränkningarna kan motiveras av behovet att upprätthålla det inre sammanhanget i Förenade kungarikets skattesystem, konstaterar domstolen att detta argument endast utgör en hänvisning till samma argumentation som redan avfärdats vid prövningen av den andra tolkningsfrågan (se punkt 93 i förevarande dom).

164 Av vad som anförts följer att artikel 43 EG utgör hinder för de inslag i FID-systemet som den nationella domstolen har angivit i sin fjärde tolkningsfråga.

165 Eftersom denna fråga enligt den nationella domstolen även rör fallet med bolag hemmahörande i tredje land, som följaktligen inte omfattas av artikel 43 EG om etableringsfrihet, och med hänsyn till vad som anförts i punkt 38 i förevarande dom, uppkommer frågan huruvida sådana nationella åtgärder som de som är i fråga i målen vid den nationella domstolen även strider mot artikel 56 EG om fri rörlighet för kapital.

166 Domstolen påpekar i detta sammanhang att den skillnad i behandling som görs i fråga om utländsk utdelning när denna tas emot av ett i landet hemmahörande bolag som väljer att omfattas av FID-systemet (se punkterna 145–149 i förevarande dom) medför att ett sådant bolag avhålls från att investera sitt kapital i ett annat bolag med hemvist i en annan stat och har även en restriktiv verkan på bolag hemmahörande i andra stater genom att den utgör ett hinder för dem att anskaffa kapital i Förenade kungariket.

167 För att en sådan skillnad i behandling skall vara förenlig med de bestämmelser i fördraget som avser fri rörlighet för kapital krävs att den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset.

168 Eftersom Förenade kungarikets regering i det sammanhanget har framfört samma synpunkter som dem som den framfört i fråga om bedömningen av artikel 43 EG, konstaterar domstolen, utifrån de skäl som redovisats i punkterna 150–163 i förevarande dom, att skillnaden i behandling rör situationer som är objektivt jämförbara och att den utgör en restriktion av kapitalrörelserna som nämnda regering inte har kunnat motivera.

169 Det enda argument som denna regering specifikt har åberopat när det gäller fri rörlighet för kapital avser det faktum att kontrollen av vilken skatt dessa bolag har erlagt i sina hemviststater kan visa sig vara svårare att göra i den situation där det utdelande bolaget har sitt hemvist i tredje land än i ett rent gemenskapssammanhang.

170 Det stämmer att en medlemsstats beskattning av ekonomisk verksamhet med gränsöverskridande inslag som bedrivs inom gemenskapen inte alltid är jämförbar med beskattningen av verksamhet som har koppling till förhållandena mellan medlemsstaterna och tredje land. Skälet till detta är den grad av integration som för närvarande gäller mellan unionens medlemsstater, bland annat i form av gemenskapslagstiftning om samarbete mellan nationella skattemyndigheter, såsom rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64).

171 Som generaladvokaten påpekade i punkt 121 i sitt förslag till avgörande kan det inte uteslutas att en medlemsstat lyckas visa att en restriktion av den fria rörligheten för kapital till eller från tredje land kan motiveras av ett visst skäl under omständigheter där detta skäl inte skulle kunna utgöra en giltig motivering av en inskränkning av kapitalrörelser mellan medlemsstater.

172 Vad emellertid beträffar den ifrågavarande nationella lagstiftningen har Förenade kungarikets regering åberopat de svårigheter som gäller vid kontrollen av den skatt som erlagts i utlandet endast för att förklara den tidsperiod som löper mellan den tidpunkt då ACT erläggs och det tillfälle då den återbetalas. Som påpekas i punkt 156 i förevarande dom kan dock inte en sådan omständighet utgöra skäl för en lagstiftning enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning inte från den bolagsskatt som skall erläggas i förskott får avräkna den skatt som påförs den vinst som delats ut i utlandet, medan nämnda bolagsskatt när det gäller inhemsk utdelning ex officio kvittas mot den skatt som det i landet hemmahörande bolag som lämnar utdelningen betalat, om än bara förskottsvis.

173 Domstolen besvarar därmed den fjärde frågan med att artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken i landet hemmahörande bolag som till sina aktieägare lämnar utdelning härrörande från inhemsk utdelning som de erhållit inte behöver erlägga bolagsskatt i förskott, medan i landet

hemmahörande bolag som till sina aktieägare lämnar utdelning härrörande från utländsk utdelning som de erhållit, enligt nämnda lagstiftning har rätt att välja att omfattas av ett system som gör det möjligt för dem att få den bolagsskatt som erlagts i förskott återbetald, dock under förutsättning att dessa bolag erlägger nämnda skatt i förskott och att de därefter begär återbetalning av densamma, medan lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser om skattetillgodohavande för deras aktieägare trots att dessa skulle ha haft rätt till ett sådant tillgodohavande om utdelningen hade lämnats av ett i landet hemmahörande bolag och utdelade medel hade härrört från inhemsk utdelning.

*Den femte frågan*

174 Den hänskjutande domstolen har med hänsyn till att de nationella bestämmelser som berörs av den första och den andra tolkningsfrågan antogs före den 31 december 1993 ställt sin femte fråga för att få klarhet i huruvida de bestämmelser som anges i den fjärde tolkningsfrågan, vilka visserligen antogs efter den 31 december 1993 men som innebär en ändring av de förstnämnda nationella bestämmelserna, för det fall också de utgör sådana restriktioner av kapitalrörelser som i princip är förbjudna enligt artikel 56 EG ändock kan tillåtas i egenskap av restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 i den mening som avses i artikel 57.1 EG.

175 Enligt sistnämnda bestämmelse skall inte artikel 56 EG påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredje land som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

176 Det måste följaktligen avgöras om de nationella åtgärder som nämns i den fjärde frågan omfattas av artikel 57.1 EG i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

177 Vad mera specifikt gäller begreppet direktinvesteringar konstaterar domstolen att detta inte definieras i fördraget.

178 Begreppet har dock definierats inom gemenskapsrätten i den nomenklatur för kapitalrörelser som återfinns i bilaga 1 till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget (denna artikel upphävdes genom Amsterdamfördraget) (EGT L 178, s. 5; svensk specialutgåva, område 10, volym 1, s. 44), som omfattar tretton kategorier av kapitalrörelser.

179 Av fast rättspraxis följer att eftersom artikel 56 EG i allt väsentligt återger innehållet i artikel 1 i direktiv 88/361 — och trots att direktivet antogs på grundval av artiklarna 69 och 70.1 i EEG-fördraget (artiklarna 67–73 i EEG-fördraget ersattes av artikel 73b–73g i EG-fördraget, vilken nu utgörs av artiklarna 56–60 EG) — fortsätter denna nomenklatur att ha samma betydelse som vägledning för att definiera begreppet kapitalrörelser, som den hade innan sagda bestämmelser trädde i kraft, eftersom förteckningen i direktivet, såsom anges i inledningen till densamma, inte är uttömmande (se, bland annat, dom av den 16 mars 1999 i mål C-222/97, Trummer och Mayer, REG 1999, s. I-1661, punkt 21, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 39).

180 Denna nomenklatur måste tillerkännas en sådan vägledande betydelse vid tolkningen av begreppet direktinvesteringar. Under den första rubriken anges vid titeln "direkta investeringar" etablering och utvidgning av filialer eller nya företag

som uteslutande ägs av den som tillhandahåller kapitalet, samt fullständiga förvärv av befintliga företag, förvärv av del i nya eller befintliga företag i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer, långfristiga lån med syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer samt återinvestering av vinster i syfte att vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer.

181 Som framgår av denna uppräkning och de förklaringar som lämnas till densamma rör begreppet direkta investeringar alla slags investeringar som fysiska eller juridiska personer företar och som har till syfte att upprätta varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet.

182 Beträffande förvärv av del i nya eller befintliga företag gäller i enlighet med nämnda förklaringar att syftet att upprätta eller vidmakthålla varaktiga ekonomiska relationer förutsätter att aktieägarens aktieinnehav gör det möjligt för honom att, i enlighet med nationell lagstiftning om aktiebolag eller på annan grund, effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget.

183 I motsats till vad sökandena i målen vid den nationella domstolen har hävdat omfattar restriktioner för kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar eller etablering i den mening som avses i artikel 57.1 EG inte bara nationella bestämmelser som när de tillämpas på kapitalrörelser till eller från tredje land begränsar investeringar eller etablering, utan också sådana bestämmelser som begränsar betalningar av utdelning som följer därav.

184 Det framgår nämligen av rättspraxis att all behandling av utländsk utdelning som är mindre förmånlig än behandlingen av inhemsk utdelning skall anses utgöra en

restriktion av fri rörlighet för kapital, eftersom denna sämre behandling kan medföra att det blir mindre lockande att äga andelar i bolag hemmahörande i andra medlemsstater (domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkt 35, Lenz, punkt 21, och Manninen, punkt 23).

185 Härav följer att en restriktion av kapitalrörelserna i form av en mindre förmånlig skattemässig behandling av utländska utdelningar omfattas av artikel 57.1 EG, eftersom restriktionen hänför sig till andelar som förvärvats i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga och direkta ekonomiska relationer mellan aktieägaren och det berörda bolaget och att möjliggöra för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget.

186 Är detta inte fallet får en restriktion för kapitalrörelser som är förbjuden enligt artikel 56 EG inte tillämpas, inte heller gentemot tredje land.

187 Däremot följer det av artikel 57.1 EG att en medlemsstat i sina relationer med tredje land får tillämpa sådana restriktioner av kapitalrörelserna som omfattas av det materiella tillämpningsområdet för denna bestämmelse, även när restriktionerna strider mot den princip om fri rörlighet för kapital som stadgas i artikel 56 EG, under förutsättning att restriktionerna var i kraft redan den 31 december 1993.

188 Om domstolen skulle finna att artikel 56 EG utgör hinder för den i målen vid den nationella domstolen ifrågavarande nationella lagstiftningen om beskattning av utländsk utdelning, kommer denna slutsats enligt Förenade kungarikets regering att gälla inte bara för de bestämmelser som berörs av den första till och med den tredje tolkningsfrågan, vilka antogs före den 31 december 1993, utan även för FID-systemet, vilket trädde i kraft den 1 juli 1994. I förhållande till nu gällande bestämmelser har det nämligen genom sistnämnda system inte införts några nya restriktioner utan systemet innebär tvärtom endast att vissa restriktiva verkningar i befintlig lagstiftning minskar.

189 För det första måste begreppet restriktioner som är i kraft den 31 december 1993, i den mening som avses i artikel 57.1 EG, klargöras.

190 I enlighet med vad sökandena i målen vid den nationella domstolen, Förenade kungarikets regering och kommissionen har föreslagit utgår domstolen från dom av den 1 juni 1999 i mål C-302/97, Konle, REG 1999, s. I-3099), där domstolen hade att tolka begreppet befintlig lagstiftning i en undantagsbestämmelse som ingår i akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 21, och EGT L 1, 1995, s. 1), enligt vilken Republiken Österrike tillfälligt fick behålla sin befintliga lagstiftning om fritidsbostäder.

191 Även om det i princip ankommer på den nationella domstolen att fastställa innehållet i den befintliga lagstiftningen vid en tidpunkt som anges i en gemenskapsakt preciserade domstolen i den domen att den ensam har behörighet att tillhandahålla de tolkningsdata avseende det gemenskapsbegrepp som utgör referenspunkten för tillämpningen av en gemenskapsrättslig undantagsordning på en befintlig nationell lagstiftning vid en fastställd tidpunkt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Konle, punkt 27).

192 Som domstolen förklarade i nämnda dom är inte alla nationella bestämmelser som antagits efter den sålunda angivna tidpunkten enbart av denna anledning automatiskt uteslutna från den undantagsordning som har inrättats genom den ifrågavarande gemenskapsrättsakten. En bestämmelse omfattas nämligen av undantaget om den i huvudsak är identisk med tidigare lagstiftning eller om den enbart inskränker eller avskaffar ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i tidigare lagstiftning. En lagstiftning som grundar sig på andra tankegångar än dem som låg till grund för de äldre bestämmelserna och som innebär att nya förfaranden införs kan däremot inte jämställas med den befintliga lagstiftningen vid den tidpunkt som stadgas i den ifrågavarande gemenskapsrättsakten (se domen i det ovannämnda målet Konle, punkterna 52 och 53).

193 När det sedan gäller förhållandet mellan FID-systemet och den befintliga nationella lagstiftningen om beskattning av utländska utdelningar, sådan den återgivits av den hänskjutande domstolen, förefaller syftet med detta system vara att begränsa den restriktiva verkan som den befintliga lagstiftningen har på i landet hemmahörande bolag som erhåller utländsk utdelning, bland annat genom att den erbjuder nämnda bolag en möjlighet att begära återbetalning av överskjutande ACT som påförts vid en utdelning till de egna aktieägarna.

194 Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att avgöra huruvida den av sökandena i målen vid den nationella domstolen påpekade omständigheten att de aktieägare som erhåller en FID-klassificerad utdelning inte beviljas något skattetillgodohavande skall anses utgöra en ny restriktion. Det stämmer att beviljandet av ett sådant tillgodohavande för en aktieägare som erhåller en utdelning är motsvarigheten till den betalning av ACT som det utdelande bolaget har erlagt på denna utdelning inom det nationella skattesystem vari FID-systemet ingår. Av beskrivningen av den nationella skattelagstiftningen som tillhandahållits i beslutet om hänskjutande kan emellertid inte den slutsatsen dras att det faktum att ett bolag som har valt att omfattas av FID-systemet har rätt till återbetalning av överskjutande ACT, enligt systematiken i den lagstiftning som var i kraft den 31 december 1993, motiverar att dess aktieägare inte skall erhålla något skattetillgodohavande.

195 I motsats till vad Förenade kungariket har hävdat kan FID-systemet hursomhelst inte klassificeras som en befintlig restriktion bara av den anledningen att de berörda bolagen till följd av nämnda systems fakultativa karaktär fortfarande har möjlighet att få en tillämpning av det tidigare antagna systemet, med den begränsande verkan som detta innebär. Som påpekats i punkt 162 i förevarande dom förblir nämligen ett system som begränsar de fria rörligheterna lika oförenligt med gemenskapsrätten, oavsett om dess tillämpning är fakultativ eller ej.

196 Den femte frågan skall alltså besvaras med att artikel 57.1 EG skall tolkas så, att om en medlemsstat före den 31 december 1993 har antagit en lagstiftning som innehåller sådana restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredje land som är

förbjudna enligt artikel 56 EG och som efter detta datum inför bestämmelser som även de utgör en restriktion av nämnda rörelser men som i allt väsentligt är identiska med tidigare lagstiftning, eller enbart begränsar eller avskaffar ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i tidigare lagstiftning, utgör artikel 56 EG inte något hinder för att dessa bestämmelser tillämpas i förhållande till tredje land om tillämpningen avser kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Förvärv av andelar i detta bolag som inte sker i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga och direkta ekonomiska relationer mellan aktieägaren och detta bolag och som inte möjliggör för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget, kan därvid inte anses utgöra en direktinvestering.

*Sjätte–nionde frågorna*

197 Den hänskjutande domstolen har ställt sjätte–nionde tolkningsfrågorna, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida en sådan talan som sökandena i målen vid den nationella domstolen har väckt för att i det fall de nationella bestämmelserna är oförenliga med gemenskapsrätten komma till rätta med denna oförenlighet skall klassificeras som talan om restitution av felaktigt uppburna belopp eller av felaktigt nekade förmåner eller tvärtom som talan om ersättning för liden skada. I sistnämnda fall önskar den nationella domstolen svar på om de krav som uppställs i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie de Pêcheur och Factortame måste uppfyllas, samt om det i det avseendet erfordras att de taleformer som enligt nationell rätt skall användas i sådana mål beaktas.

198 När det gäller de villkor på vilka en medlemsstat är skyldig att ersätta en skada som enskilda lidit på grund av ett åsidosättande av gemenskapsrätten önskar den hänskjutande domstolen att domstolen skall ge anvisningar i fråga om kravet på en tillräckligt klar överträdelse av gemenskapsrätten och i fråga om kravet på kausalitet mellan överträdelsen av den skyldighet som åligger medlemsstaten och den skada som de förfördelade personerna lidit.

199 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har gjort gällande att samtliga de yrkanden som beskrivits i den sjätte tolkningsfrågan omfattas av den kategori som avser talan om restitution, både på grund av att talan i dessa mål avser återbetalning av felaktigt uppburen överskjutande skatt eller förlust på grund av förlust av rätten att förfoga över belopp som erlagts för tidigt i form av skatt, och på grund av att nämnda talan förs i syfte att vinna skattelättnader åter eller i syfte att utverka återbetalning av det belopp med vilket berörda i landet hemmahörande bolag skulle ha höjt FID-klassificerade utdelningar för att kompensera bortfallet av skattetillgodohavande för deras aktieägare. Även om det var tillåtet enligt gemenskapsrätten att i nationell rätt endast föreskriva en möjlighet att väcka talan om skadestånd, skulle denna talan under alla förhållanden vara av ett annat slag än den som avses i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame.

200 Däremot har Förenade kungarikets regering hävdat att alla de åtgärder som sökandena i målen vid den nationella domstolen har sökt uppnå utgör ett yrkande om skadestånd som måste uppfylla de krav som uppställdes i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame. De sätt varpå talan i målen vid den nationella domstolen har väckts ur ett perspektiv avseende nationell rätt saknar betydelse för den gemenskapsrättsliga klassificeringen av dem.

201 Det skall i detta sammanhang påpekas att det inte är domstolen som har att rättsligt klassificera de ansökningar som sökandena har ingett till den nationella domstolen. I detta fall ankommer det på dem att under den nationella dsomtolens kontroll ange vad talan avser och grunden för denna (talan om återbetalning eller om skadestånd) (se domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 81).

202 Nu gäller emellertid enligt fast rättspraxis att rätten att erhålla återbetalning av avgifter som i en medlemsstat har tagits ut i strid med gemenskapsrättsliga regler utgör en följd av och ett komplement till de rättigheter som medborgarna har tillerkänts i de gemenskapsrättsliga bestämmelserna, såsom dessa har tolkats av domstolen (se, bland annat, dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, och domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 84). Medlemsstaten skall således i princip återbetala de avgifter som har uppburits i strid med gemenskapsrätten (dom av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkt 20, och domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 84).

203 I avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter på området för återbetalning av nationella avgifter som har tagits ut felaktigt skall det i varje medlemsstats rättsordning anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten. Dessa förfaranden får emellertid varken vara mindre förmånliga än dem som avser liknande talan som grundar sig på nationell rätt (likvärdighetsprincipen) eller göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av gemenskapsrätten (effektivitetsprincipen) (se, bland annat, dom av den 16 december 1976 i mål 33/76, Rewe, REG 1976, s. 1989 punkt 5, svensk specialutgåva, volym 3, s. 261, och i mål 45/76, Comet, REG 1976, s. 2043, punkterna 13 och 16, samt — på senare tid — av den 15 september 1998 i mål C-231/96, Edis, REG 1998, s. I-4951, punkterna 19 och 34, och av den 9 februari 1999 i mål C-343/96, Dilexport, REG 1999, s. I-579, punkt 25, samt domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 85).

204 Domstolen fann dessutom i punkt 96 i sin dom i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl. att när ett i landet hemmahörande bolag eller dess moderbolag har lidit ekonomisk förlust till förmån för en medlemsstats myndigheter till följd av att bolagsskatten har erlagts i förskott, vilket utgör en skyldighet för i landet hemmahörande bolag i fråga om utdelning som de lämnar till sina i landet ej hemmahörande moderbolag, medan utdelning som ett i landet hemmahörande bolag har lämnat till ett i den medlemsstaten likaledes hemmahörande moderbolag är undantagen från sådan skatteplikt, fordrar fördragets bestämmelser om fri rörlighet att de i landet hemmahörande bolagen och deras i landet ej hemmahörande moderbolag har tillgång till ett effektivt rättsmedel för att utverka återbetalning eller skadestånd avseende denna förlust.

205 Av denna rättspraxis framgår att när en medlemsstat har tagit ut avgifter i strid med gemenskapsrättsliga bestämmelser skall de rättssökande ha rätt till återbetalning inte bara av den felaktigt uppburna skatten, utan också av de belopp som betalats till denna stat eller som innehållits av denna i direkt anslutning till denna skatt. Som domstolen fann i punkterna 87 och 88 i domen i de ovannämnda förenade målen Metallgesellschaft m.fl. omfattar detta även förluster i form av att penningbelopp inte är disponibla på grund av det förtida uttaget av skatten.

206 Om en skattskyldig person på grund av nationella bestämmelser om skattelättnad ser sig hindrad att återkräva en sådan skatt som ACT, som personen har erlagt men som har tagits ut i strid med gemenskapsrätten, har personen rätt till återbetalning av denna skatt.

207 I motsats till vad sökandena i målen vid den nationella domstolen har hävdat kan dock varken de skattelättnader som den skattskyldige har avstått ifrån för att til fullo kunna kvitta den felaktigt uppburna skatten, till exempel ACT, gentemot ett belopp som skall erläggas för en annan skatt eller den skada för de i landet hemmahörande bolag som valt att omfattas av FID-systemet lidit då de ansett sig tvungna att höja utdelningen för att kompensera för att deras aktieägare inte får rätt till skattetillgodohavande gottgöras på grundval av gemenskapsrätten genom en talan om återbetalning av den felaktigt uppburna skatten eller av belopp som betalats till den berörda medlemsstaten eller som innehållits av denna i direkt samband med denna skatt. Sådant avstående från skattelättnader eller sådan ökning av utdelningsbeloppet vilar på beslut som fattats av dessa bolag och utgör alltså inte för dem någon oundviklig konsekvens av att Förenade kungariket nekat nämnda aktieägare en behandling som är likvärdig med den som ges de aktieägare som erhåller aktieutdelning baserad på inhemsk utdelning.

208 Det ankommer under dessa förhållanden på den nationella domstolen att avgöra om nämnda avstående från skattelättnader och höjda aktieutdelningar utgör ekonomisk förlust för berörda bolag på grund av ett åsidosättande av gemenskapsrätten som kan tillvitas den berörda medlemsstaten.

209 Utan att utesluta att statens ansvar på grundval av den nationella rätten kan göras gällande under mindre restriktiva förutsättningar följer av domstolens rättspraxis att en medlemsstat är skyldig att ersätta skada som har vållats enskilda genom sådana överträdelser av gemenskapsrätten som kan tillskrivas medlemsstaten, om tre förutsättningar är uppfyllda, nämligen att den rättsregel som har överträtts har till syfte att ge enskilda rättigheter, att det är en tillräckligt klar överträdelse och att det finns ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av medlemsstatens skyldighet och den skada som de drabbade personerna har lidit (domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkterna 51 och 66, och dom av den 30 september 2003 i mål C-224/01, Köbler, REG 2003, s. I-10239, punkterna 51 och 57).

210 Det är i princip de nationella domstolarna som skall tillämpa de kriterier som gör det möjligt att fastställa medlemsstaternas ansvar för skada som har vållats enskilda genom överträdelser av gemenskapsrätten (domarna i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkt 58, och i det ovannämnda målet Köbler, punkt 100) i enlighet med de riktlinjer som domstolen har angett för denna tillämpning (domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkterna 55–57, och dom av den 26 mars 1996 i mål C-392/93, British Telecommunications, REG 1996, s. I-1631, punkt 41, samt domen i de ovannämnda förenade målen Denkavit m.fl., punkt 49, och Konle, punkt 58).

211 Det är i målen vid den nationella domstolen uppenbart att det första kriteriet är uppfyllt vad beträffar artiklarna 43 EG och 56 EG. Dessa bestämmelser ger nämligen enskilda personer rättigheter (se domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkterna 23 och 54, och dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl., REG 1995, s. I-4821, punkt 43).

212 När det gäller det andra kriteriet erinrar domstolen om att en överträdelse av gemenskapsrätten är tillräckligt klar om en medlemsstat vid utövandet av sin normgivningsmakt uppenbart och allvarligt har missbedömt gränserna för utövandet av sina befogenheter (se domarna i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkt 55, och i det ovannämnda målet British Telecommunications, punkt 42, samt dom av den 4 juli 2000 i mål C-424/97, Haim,

REG 2000, s. I-5123, punkt 38). Vidare gäller att enbart den omständigheten att en medlemsstat har brutit mot gemenskapsrätten kan vara tillräckligt för att det skall vara fråga om en tillräckligt klar överträdelse, om den ifrågavarande medlemsstaten vid tidpunkten då den begick överträdelsen förfogade över ett i hög grad begränsat, eller till och med obefintligt, utrymme för skönsmässig bedömning (se dom av den 23 maj 1996 i mål C-5/94, Hedley Lomas, REG 1996, s. I-2553, punkt 28, och domen i det ovannämnda målet Haim, punkt 38).

213 För att fastställa huruvida det föreligger ett åsidosättande av gemenskapsrätten som utgör en tillräckligt klar överträdelse, skall alla kriterier som kännetecknar den inför den nationella domstolen förebringade situationen beaktas. Till dessa kriterier hör särskilt den överträdda regelns grad av klarhet och precision, fördragsbrottets eller den vållade skadans avsiktliga eller oavsiktliga karaktär, den ursäktliga eller oursäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse, den omständigheten att en av en gemenskapsinstitution intagen ståndpunkt har kunnat bidra till antagandet eller upprätthållandet av bestämmelser eller nationell praxis som strider mot gemenskapsrätten (domarna i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkt 56, och i det ovannämnda målet Haim, punkterna 42 och 43).

214 En överträdelse av gemenskapsrätten är i vilket fall som helst uppenbart klar då den har fortsatt trots att det har avkunnats en dom i vilken det ifrågasatta fördragsbrottet fastställs eller det finns ett förhandsavgörande eller en fast rättspraxis från domstolen i frågan, av vilka det framgår att agerandet i fråga utgör en överträdelse (domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkt 57).

215 I förevarande fall måste den nationella domstolen vid bedömningen av huruvida ett åsidosättande av artikel 43 som den berörda medlemsstaten gjort sig skyldig till utgör en tillräckligt klar överträdelse ta hänsyn till att följdverkningarna av den fria rörlighet som hägnas av fördraget har framträtt endast gradvis inom ett sådant område som den direkta beskattningens. Som exempel kan nämnas de principer som domstolen utvecklat alltsedan domen av den 28 januari 1986 i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike. När det gäller beskattning av utdelning som i landet hemmahörande bolag har erhållit från i landet ej hemmahörande bolag var det inte förrän i domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, Lenz och Manninen som domstolen fick tillfälle att klargöra vilka krav som följer av nämnda friheter, inte minst vad gäller fri rörlighet för kapital.

216 Förutom i de fall som omfattas av direktiv 90/435 innehöll nämligen inte gemenskapsrätten någon uttrycklig precisering av en medlemsstats skyldighet att, i fråga om mekanismer för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning, säkerställa att utdelning som i landet hemmahörande bolag lämnar till andra i landet hemmahörande bolag och utdelning från i landet ej hemmahörande bolag behandlas på ett likvärdigt sätt. Härav följer att den problematik som avses i förevarande begäran om förhandsavgörande inte som sådan hade behandlats i domstolens rättspraxis före domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, Lenz och Manninen.

217 Det är mot denna bakgrund som den nationella domstolen skall bedöma de faktorer som nämns i punkt 213 i förevarande dom, särskilt den överträdda regelns grad av klarhet och precision samt den ursäktliga eller oursäktliga karaktären av en eventuell rättsvillfarelse.

218 Vad beträffar det tredje kriteriet, det vill säga kravet på ett direkt orsakssamband mellan åsidosättandet av den skyldighet som åvilar medlemsstaten och skadan för de skadelidande, är det den hänskjutande domstolens uppgift att kontrollera huruvida den påstådda skadan utgör ett tillräckligt direkt resultat av åsidosättandet av gemenskapsrätten för att staten skall bli skyldig att ersätta densamma (se, för ett liknande resonemang när det gäller gemenskapens utomobligatoriska skadeståndsansvar, dom av den 4 oktober 1979 i de förenade målen 64/76–113/76, 167/78–239/78, 27/79, 28/79 och 45/79, Dumortier frères m.fl. mot rådet, REG 1979, s. 3091, punkt 21).

219 Med förbehåll för själva rätten till skadestånd, vilken grundar sig direkt på gemenskapsrätten då dessa förutsättningar är uppfyllda, är det inom ramen för den nationella skadeståndsrätten som staten skall ersätta följderna av den vållade skadan, förutsatt att de villkor som fastställs i nationell skadeståndslagstiftning inte är mindre förmånliga än dem som avser liknande ersättningsanspråk som grundar sig på nationella förhållanden eller är utformade på ett sådant sätt att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att få skadestånd (dom av den 19 november 1991 i de förenade målen C-6/90 och C-9/90, Frankovich m.fl., REG 1991, s. I-5357, punkterna 41–43, svensk specialutgåva, volym 11, s. I-435, och domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame, punkt 67, samt domen i det ovannämnda målet Köbler, punkt 58).

220 Sjätte–nionde frågorna skall följaktligen besvaras så, att det är i varje medlemsstats interna rättsordning som det i avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter skall anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för enskilda följer av gemenskapsrätten, däri inbegripet klassificeringen av talan som väcks vid de nationella domstolarna av personer som lidit skada. Dessa domstolar har emellertid en skyldighet att tillse att de enskilda har tillgång till effektiva rättsmedel som ger dem möjlighet att få tillbaka felaktigt uppburen skatt och belopp som betalats till eller innehållits av denna medlemsstat i direkt samband med nämnda skatt. När det gäller annan skada som en person kan ha lidit till följd av en medlemsstats åsidosättande av gemenskapsrätten, är den senare skyldig att på de villkor som anges i punkt 51 i domen i de ovannämnda förenade målen Brasserie du Pêcheur och Factortame ersätta skada som åsamkats enskilda, utan att detta hindrar att medlemsstaten kan ådra sig skadeståndsansvar enligt nationell rätt på villkor som är mindre restriktiva.

**Begäran om begränsning i tiden av förevarande doms verkningar**

221 Förenade kungariket har under förhandlingen yrkat att domstolen, för det fall den skulle finna att gemenskapsrätten utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga målen vid den nationella domstolen, skall begränsa verkningarna i tiden av den dom som den meddelar, även vad avser talan som i målen vid den nationella domstolen väckts före dagen för domens avkunnande.

222 Nämnda regering har till stöd för sitt yrkande anfört dels att förenligheten av dess lagstiftning med gemenskapsrätten aldrig har ifrågasatts efter det att den antogs år 1973. Vidare har regeringen anfört att de ekonomiska konsekvenserna för Förenade kungariket av ett bifall till sökandenas yrkanden i målen vid den hänskjutande domstolen skulle bli allvarliga då de uppskattas till 4,7 miljarder GBP (7 miljarder euro).

223 Sökandena i målen vid den nationella domstolen har bestritt nämnda belopp och enligt dem befinner sig nämnda siffra snarare i spannet mellan 100 miljoner och två miljarder GBP. De har också betonat att nämnda nationella lagstiftning visserligen aldrig tidigare har ifrågasatts vid nationella domstolar när det gäller dess förenlighet med artiklarna 43 EG och 56 EG, men att dess inverkan på gränsöverskridande verksamheter i flera fall varit föremål för talan.

224 Domstolen konstaterar i detta avseende endast att Förenade kungarikets regering har angivit ett belopp som omfattar talan som sökandena i målen vid den nationella domstolen väckt, sådan den anges genom samtliga tolkningsfrågor. Nämnda regering utgår därvid från den obekräftade hypotesen att de svar som domstolen kommer att lämna på var och en av dessa frågor kommer att gå i den riktning som företräds av sökandena i målen vid den nationella domstolen.

225 Mot denna bakgrund saknas skäl att begränsa verkningarna av förevarande dom i tiden.

**Rättegångskostnader**

226 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målen vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

1) **Artiklarna 43 EG och 56 EG skall tolkas så, att när en medlemsstat har ett system för att förhindra eller minska kedjebeskattning eller ekonomisk dubbelbeskattning av utdelning som i landet hemmahörande bolag lämnar till i landet hemmahörande personer måste den ge utdelning som i landet ej hemmahörande bolag lämnar till i landet hemmahörande personer en likvärdig behandling.**

**Artiklarna 43 EG och 56 EG utgör inte hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan sådan bolagsskatt däremot enligt lagstiftningen skall påföras utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar minst. 10 procent av rösterna, samtidigt som lagstiftningen i sistnämnda fall ger rätt till avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i sin hemviststat, såvida den skattesats som tillämpas på utländska utdelningar inte överstiger den skattesats som tillämpas på inhemska sådana och så länge avräkningen åtminstone motsvarar det belopp som har erlagts i det utdelande bolagets hemviststat och upp till det skattebelopp som påförts i det utdelningsmottagande bolagets hemviststat.**

**Artikel 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett annat i landet hemmahörande bolag undantas från skatteplikt avseende bolagsskatt, medan utdelning som ett i landet hemmahörande bolag erhåller från ett i landet ej hemmahörande bolag i vilket det förra bolaget innehar mindre än 10 procent av rösterna bolagsbeskattas enligt samma lagstiftning, utan att det utdelningsmottagande bolaget medges någon avräkning för den skatt som det utdelande bolaget faktiskt har erlagt i sin hemviststat.**

2) **Artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett annat i landet hemmahörande bolag, mot den bolagsskatt det har att erlägga i förskott får kvitta den bolagsskatt som det senare bolaget har fått erlägga i förskott medan det, när det gäller i landet hemmahörande bolag som erhåller utdelning från ett i landet ej hemmahörande bolag, inte medges någon sådan kvittning för den motsvarande skatt som sistnämnda bolag har erlagt i sin hemviststat på vinstutdelning.**

3) **Artiklarna 43 EG och 56 EG utgör inte hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken all lättnad för i utlandet erlagd skatt som medges ett i landet hemmahörande bolag som har erhållit utländsk utdelning skall minska den bolagsskatt mot vilken bolaget får kvitta den bolagsskatt som erlagts i förskott.**

**Artikel 43 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att ett i landet hemmahörande bolag till sina i landet hemmahörande dotterbolag får föra över det i förskott erlagda skattebelopp som inte kan kvittas mot den bolagsskatt som förstnämnda bolag har att erlägga för ett visst räkenskapsår eller för tidigare eller senare räkenskapsår för att dessa dotterbolag skall kunna kvitta detta mot den bolagsskatt som de har att erlägga, men enligt vilken ett i landet hemmahörande bolag inte får föra över ett sådant belopp till i landet ej hemmahörande dotterbolag för det fall de är skattskyldiga i denna medlemsstat för den vinst som de redovisar där.**

4) **Artiklarna 43 EG och 56 EG utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken i landet hemmahörande bolag som till sina aktieägare lämnar utdelning härrörande från inhemsk utdelning som de erhållit inte behöver erlägga bolagsskatt i förskott, medan i landet hemmahörande bolag som till sina aktieägare lämnar utdelning härrörande från utländsk utdelning**

**som de erhållit, enligt nämnda lagstiftning har rätt att välja att omfattas av ett system som gör det möjligt för dem att få den bolagsskatt som erlagts i förskott återbetald, dock under förutsättning att dessa bolag erlägger nämnda skatt i förskott och att de därefter begär återbetalning av densamma, medan lagstiftningen inte innehåller några bestämmelser om skattetillgodohavande för deras aktieägare trots att dessa skulle ha haft rätt till ett sådant tillgodohavande om utdelningen hade lämnats av ett i landet hemmahörande bolag och utdelade medel hade härrört från inhemsk utdelning.**

5) **Artikel 57.1 EG skall tolkas så, att om en medlemsstat före den 31 december 1993 har antagit en lagstiftning som innehåller sådana restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredje land som är förbjudna enligt artikel 56 EG och som efter detta datum inför bestämmelser som även de utgör en restriktion av nämnda rörelser men som i allt väsentligt är identiska med tidigare lagstiftning, eller enbart begränsar eller avskaffar ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter som förekommer i tidigare lagstiftning, utgör artikel 56 EG inte något hinder för att dessa bestämmelser tillämpas i förhållande till tredje land om tillämpningen avser kapitalrörelser som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. Förvärv av andelar i detta bolag som inte sker i syfte att upprätta eller vidmakthålla varaktiga och direkta ekonomiska relationer mellan aktieägaren och detta bolag och som inte möjliggör för aktieägaren att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget kan därvid inte anses utgöra en direktinvestering.**

6) **Det är i varje enskild medlemsstats interna rättsordning som det i avsaknad av gemenskapsrättsliga föreskrifter skall anges vilka domstolar som är behöriga och vilka förfaranden för att väcka talan som är avsedda att tillvarata rättigheter som för de enskilda följer av gemenskapsrätten, däri inbegripet klassificeringen av talan som väcks vid de nationella domstolarna av personer som lidit skada. Dessa domstolar har emellertid en skyldighet att tillse att de rättssökande har tillgång till effektiva rättsmedel som ger dem möjlighet att få tillbaka felaktigt uppburen skatt**

**och belopp som betalats till eller innehållits av denna medlemsstat i direkt samband med nämnda skatt. När det gäller annan skada som en person kan ha lidit till följd av en medlemsstats åsidosättande av gemenskapsrätten, är den senare skyldig att på de villkor som anges i punkt 51 i dom av den 5 mars 1996 i de förenade målen C-46/93 och C-48/93, Brasserie du Pêcheur och Factortame, ersätta skada som åsamkats enskilda, utan att detta hindrar att medlemsstaten kan ådra sig skadeståndsansvar enligt nationell rätt på villkor som är mindre restriktiva.**

Underskrifter